

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/34/2017
Identifikačné číslo spisu: 7015200828
Dátum vydania rozhodnutia: 12.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7015200828.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančeniča v právnej veci žalobcu: Cortec s.r.o., Magnezitárska 2/A/1720, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/176294/2015/14230 zo dňa 28. apríla 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/77/2015-65 zo dňa 1. decembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/77/2015-65 zo dňa 1. decembra 2016 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 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/176294/2015/14230 zo dňa 28.04.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 1100303/1/176294/2015/14230 zo dňa 28.04.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 2.200,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012. O trovách konania rozhodol súd tak, že žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

1.2 Krajský súd po oboznámení sa s obsahom súdneho, ako aj administratívneho spisu zistil, že z ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vyplýva, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu, a že tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Správca dane i žalovaný vyhodnotil obchodný prípad žalobcu v tom

smere, že takýto deň nenastal, pretože sa vykonaným dokazovaním nepreukázala skutočnosť, že žalobca využil pre účely svojho podnikania ako platiteľ priestory, ktoré boli predmetom nájmu v takom rozsahu, ako boli fakturované faktúrou č. 121319 zo dňa 31.12.2012 od dodávateľa Róbert Gerec - Cortec.

1.3 Zmluvou o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011 uzavretou medzi žalobcom a fyzickou osobou Róbert Gerec - Cortec ako prenajímateľom žalobcu deklaroval prenájom nebytových priestorov v nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na Magnezitárskej ulici 2/A v Košiciach o výmere 867 m². V priebehu daňovej kontroly bolo zistené, že v týchto priestoroch prevádzkoval predajňu s obchodným a gastronomickým zariadením Róbert Gerec - Cortec, ďalej ich využíval ako skladovacie priestory a kancelárie, v ktorých pracovali jeho zamestnanci. Žalobca v období od januára do novembra 2012, kedy došlo k prenosu ekonomickej činnosti z fyzickej osoby Róbert Gerec - Cortec na žalobcu, v týchto priestoroch neprevádzkoval predajňu, nemal žiadne zásoby tovaru, materiál, náradie, ktoré by boli umiestnené v skladových a kancelárskych priestoroch, na základe ktorých by dosahoval zdaniteľné príjmy. Skutočnosť, že žalobca vystavil dňa 27.07.2012 konečnú faktúru č. 120013 Róbertovi Gerecovi - Cortec na dodávku unikátnej technológie na výrobu a plnenie piva, ktorú žalobcovi dodala spoločnosť Alnep s.r.o., podľa názoru správneho súdu nevyvrátila závery správcu dane, že priestory v rozsahu, v akom boli predmetom nájmu a fakturácie.

1.4 Správny súd poukázal na rozsudok 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, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 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, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH), 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 DPH uznaný ako oprávnený“.

1.5 Existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

1.6 Žalobca namietal, že správca dane vychádzal iba z vyjadrenia Róberta Gereca - Cortec, ktoré urobil do zápisnice pri miestnom zisťovaní dňa 19.09.2013 a nevzal do úvahy spresnenie tohto vyjadrenia žalobcom, ako aj ďalšie dôkazy, ktoré predložil na preukázanie využívania prenajatých priestorov, a to zmluvu o nájme a hlavnú knihu. Aj táto námietka je podľa správneho súdu neopodstatnená, pretože ako v prvostupňovom, tak aj v druhostupňovom rozhodnutí správne orgány sa podrobne zaoberali predloženými dôkazmi a konštatovali, že v období január - júl 2012 žalobca vystavil zálohové faktúry a 27.07.2012 konečnú faktúru na dodávku unikátnej technológie na výrobu a plnenie piva, pričom obchod sa uskutočnil tak, že žalobca prijímal zálohové faktúry od Róberta Gereca - Cortec, platil zálohové platby dodávateľovi technológie spoločnosti Alnep s.r.o., ktorú žalobca dodanú technológiu ďalej dodal Róbertovi Gerecovi - Cortec a ten konečnému odberateľovi Pivovar Kaltenecker s.r.o. Uvedenou obchodnou transakciou aj podľa názoru správneho súdu žalobca nepreukázal využitie priestorov na uskutočnenie zdaniteľného obchodu.

1.7 Pokiaľ žalobca namietal, že sa žalovaný neriadil komunitárnym právom, ktorý má prednosť pred vnútroštátnym, správny súd rovnako ako žalovaný poukázal na to, že spoločný systém DPH upravuje smernica Rady 2006/112/ES, ktorá bola implementovaná v zákone o DPH. Podľa tohto zákona správca dane aj žalovaný postupoval.

1.8 Pokiaľ ide o námietku, že pri dvojakom výklade je správca dane povinný prikloniť sa k tomu výkladu, ktorý je miernejší pre účastníka, správny súd zdôraznil, že ustanovenie § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a ustanovenie § 51 ods. 1 zákona o DPH nepripúšťa dvojaký výklad, pretože stanovujú podmienky hmotno-právnej povahy, ktoré musia byť splnené, a ktorých nesplnenie nie je možné odpustiť.

1.9 Námietky žalobcu, že sa žalovaný a správca dane sa nevysporiadali s judikatúrou súdneho dvora Európskej únie na ktorú konkrétne poukazoval, správny súd uviedol, že tieto námietky nie sú opodstatnené, pretože správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, z akých dôvodov nie je možné aplikovať spomínané judikáty. V prípade rozhodnutia vo veci C-271/12 Petroma Stransports SA je to skutočnosť, že nebolo preukázané poskytnutie služieb v rozsahu fakturácie, vo veci C-32/03 I. S/ni H žalobca neuzavrel s prenajímateľom zmluvu, že bude nájom platiť 11 mesiacov pred začatím prevádzkovania predajne, vo veci C-280/10 Kopalnia Odkriwkowa TRAWERTIN, daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec nevyložil nebytový priestor žalobcovi do jeho majetku, ale predmetný nebytový priestor prenajal žalobcovi, pričom predmetom prenosu ekonomickej činnosti bolo prevádzkovanie predajne s gastronomickým a obchodným zariadením a poskytovanie súvisiacich služieb, v rámci ktorého daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec dňa 31.12.2012 previedol na žalobcu zásoby tovaru, majetok a materiál, ktorý využíval pri vykonávaní tejto činnosti v prevádzkových priestoroch v Košiciach, a tiež zásoby tovaru, majetok a materiál, ktorý sa nachádzal na prevádzke v Bratislave.

1.10 Vo všetkých prípadoch išlo o odlišnosti v merite veci, a nie iba osobitostiach, preto nebolo možné použiť zásadu mutatis mutandis, na ktorú sa žalobca vo svojich všetkých podaniach odvoláva. Pokiaľ žalobca tvrdil, že náklady spojené s nájmom nebytových priestorov mali pre neho charakter nevyhnutných investičných nákladov, správny súd uviedol, že toto tvrdenie žalobca v priebehu daňovej kontroly ani v priebehu daňového konania nepreukázal, naopak, z účtovných dokladov daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec za rok 2012 vyplýva, že investičné náklady súvisiace so zariadením predajne, kancelárie a skladových priestorov a nebytových priestorov, ktoré boli predmetom prenájmu a náklady súvisiace so zariadením a vybavením predajne znášal celý rok 2012 tento daňový subjekt. Žalobca neúčtoval vo svojom účtovníctve o žiadnych investičných nákladoch, ani žiadnych prevádzkových nákladoch súvisiacich s prevádzkovaním týchto nebytových priestorov.

1.11 Preskúmané rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky náležitosti, sú dostatočným spôsobom odôvodnené, pričom obidva správne orgány sa zaoberali dôsledne a konkrétne s každou žalobcovou námietkou.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a navrhol kasačnému súdu, aby zrušil rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach, prípadne ho zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie.

2.2 Uviedol, že sa v zásade len dozvedel, aký je názor správneho súdu, no bez akéhokoľvek náznaku logickej úvahy nad smerom argumentácie, ktorý predostrel vo svojej žalobe. Poukázal, že v priebehu administratívneho konania, ako aj v konaní o správnej žalobe jasne argumentoval tým, že od januára 2012 premiestnili svoje sídlo oba subjekty, tak fyzická osoba podnikateľ Róbert Gerec - CORTEC, ako aj žalobca do administratívneho centra na Magnezitárskej ulici v Košiciach, ktorého investorom bol Róbert Gerec - Cortec. V súvislosti s výstavbou vlastných nebytových priestorov ako centra svojej pôsobnosti v oblasti obchodovania s gastrotechnickými zariadeniami, realizoval Róbert Gerec - Cortec úkony smerujúce k prenosu tejto činnosti na spoločnosť s ručením obmedzeným, teda žalobcu. V daných priestoroch teda pôsobili popri sebe dva subjekty s jednou a tou istou podnikateľskou náplňou.

2.3 Je nesporné, že oba subjekty vykonávali podnikateľskú činnosť a zdaniteľné plnenia počas celého roka. Z pohľadu súdu však kvalita zdaniteľných plnení na strane žalobcu dosiahla len úroveň jednej "obchodnej transakcie", bez súvislosti s užívaním nebytových priestorov, ktoré boli predmetom nájmu, resp. že pri tejto "obchodnej transakcii" šlo len o "vystavovanie faktúr, realizáciu platieb a podávanie

daňových priznaní". Poukázal, že v predloženej hlavnej knihe sú evidované zásoby v sume cez 130.000,- € (dôkaz pod č. 31 v administratívnom spise žalovaného). Na tieto dôkazy a tvrdenia nereagoval správny súd. Zrejme je len to, že záver súdu o "jednej obchodnej transakcii" a "nevyužití priestorov" je v priamom rozpore s obsahom administratívneho spisu a teda je zrejme, že súd sa s niektorými dôkazmi vôbec nezaoberal. Pritom sa jedná o dôkazy, ktoré hovoria o tom, že žalobca mal hnuť majetok, účtoval o ňom, mal ho uskladnený v prenajatých priestoroch a podobne.

2.4 Poukázal, že činnosť vykonávaná v roku 2012 fyzickou osobou mala priamy súvis s činnosťou daňového subjektu Cortec - žalobcu, nakoľko činnosť fyzickej osoby sa prejavila v jej zdaniteľných plneniach tak v roku 2012 ako aj neskôr po prenose celej ekonomickej činnosti. Zdôraznil, že daný priestor nie je a nikdy ani nebol predajňou, ale priestorom, ktorý tvorí zázemie pre podnikanie v oblasti obchodovania a servisu gastrotechnických zariadení. Ide len o podporný prvok predaja, kde bolo možné odberateľovi produkt vizuálne odprezentovať a na to tento prenajatý priestor aj slúžil. Tým, čo bolo umiestnené v daných priestoroch sa mohol prezentovať a aj sa prezentoval žalobca. Všetky prvky tohto zariadenia boli od momentu nast'ahovania sa pripravované pre jeho potreby a nakoniec na neho aj boli prevedené. Popritom v daných priestoroch prebiehali všetky bežné podnikateľské aktivity oboch subjektov, ktoré po konci roka 2012 ukončila fyzická osoba a nadviazala na ne už len spoločnosť žalobcu.

2.5 Žalobca argumentoval, že právo na odpočet dane uplatnil v súlade s vnútroštátnym predpisom ale aj s aplikovateľnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len "SDEÚ"). Žalobca poukázal na rozhodnutie vo veci C-271/12 Petroma Transport SA, v ktorom je obsiahnutý všeobecný rámec zásady neutrality DPH. Ďalej žalobca poukázal na rozhodnutie vo veci C-32/03 I/S Fini H, ktoré prelomilo zásadu, že len služby skutočne použiteľné na zdaniteľné transakcie môžu byť predmetom odpočtu dane. A nakoniec žalobca poukázal na rozsudok vo veci C-280/10 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn, v zmysle ktorého aj služby a tovary prijaté pred reálnym začatím uskutočňovania zdaniteľných plnení môžu byť predmetom odpočtu dane. Žalobca poukázal vo svojej žalobe na to, že správca dane ani žalovaný sa s predmetnou judikatúrou nevysporiadali, pričom žalobca jasne zdôvodnil, ktoré prvky spomínanej judikatúry majú priamy súvis s aplikáciou vnútroštátneho predpisu a skutkovým stavom zisteným v administratívnom konaní.

2.6 Rovnako nemožno akceptovať to, že by skutková odlišnosť v prípade veci C-32/03 I/S Fini H bola obhájitelná konštatovaním, že žalobca neuzavrel s prenajímateľom zmluvu, že bude nájom platiť 11 mesiacov pred začatím prevádzkovania predajne. SDEÚ priznal právo na odpočet dane aj v prípade nájomného plateného aj po ukončení poskytovania služieb prenájmu, tak rovnaký princíp by mal byť použiteľný v jeho prípade, najmä keď daňový subjekt pripravuje podmienky pre jednu zdaniteľnú transakciu, ktorou je prenos ekonomickej činnosti z iného subjektu a o to viac situácii, keď preukázal výkon podnikateľskej činnosti aj mimo tejto jednej zdaniteľnej transakcie.

2.7 Žalobca je názoru, že jasne a do všetkých podrobností popísal, v čom vidí skutkovú podobnosť pri aplikovaní zásady "mutatis mutandis" (viď body 23 až 32 žaloby). Naproti tomu sa o rovne úvah nad touto časťou argumentácie žalobcu dozvedá len z jednoduchého konštatovania cit.: "súd uvádza, že tieto námietky nie sú opodstatnené" (viď bod 67 napádaného rozsudku). Takýto prístup súdu prvej inštancie je v intenciách judikátu Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/31/2014 neakceptovateľný a právne neprípustný.

2.8 Je názoru, že správny súd nemal preukázané splnenie podmienok nepriznania práva na odpočet dane. Žalobca je názoru, že riadne preukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení, preukázal uskladnenie zásob, preukázal, že z majetku, ktorý sa nachádzal v priestoroch prijímal úžitky v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach a v jeho konaní nebol zistený žiadny prvok podvodného konania, či snahy zneužiť právo na odpočet DPH.

3.

3.1 Dňa 09.05.2017 bolo krajskému súdu doručené vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu v ktorom kasačnému súdu navrhol, aby kasačnú sťažnosť ako bezdôvodne podanú zamietol. Žalovaný má za to, že správca dane neuznal nárok žalobcu na odpočítanie dane v sume 2.200,- € za faktúry č. 121319 zo dňa 31.12.2012 vystavenej dodávateľom Róbert Gerec - Cortec správne, keďže žalobca nepreukázal, že prenajaté priestory využíval v mesiacoch január 2012 až november 2012 na dodávky svojich tovarov a služieb ako platiteľ, ako to pre priznanie nároku na odpočítanie predpokladá ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH.

4.

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

4.2 Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej sa správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti OSP pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

4.3 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v právnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

4.4 Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy 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 o ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

4.5 Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

4.6 Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

4.7 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/77/2015-65 zo dňa 01.12.2016, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/176294/2015/14230 zo dňa 28.04.2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, preskúma rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

4.8 Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená

zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

4.9 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Košice vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2012, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 15.10.2013 č. 9812401/5/4646446/2013/Fra. Bolo zistené, že žalobca si v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2012 uplatnil právo na odpočítanie dane, ktorá bola voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v celkovej sume 177.706,53 €. Žalobca v účtovných dokladoch predložených k daňovej kontrole deklaroval nákup majetku, materiálu, zásob tovaru a prenájom priestorov od daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec, Štrbská 13, Košice.

4.10 Daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec prevádzkoval predajňu s obchodným a gastronomickým zariadením v Košiciach (vlastné priestory) a v Bratislave (prenajaté priestory), vykonával inštaláciu a úpravy týchto zariadení. V mesiaci december 2012 daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec prenajal priestory predajne v Košiciach a príslušné kancelárske a skladové priestory žalobcovi, ktorému v mesiaci december 2012 odpredal majetok, ktorý sa využíval v predajniach v Košiciach a v Bratislave (predovšetkým kancelársky majetok, výpočtová technika, regále v skladovacích priestoroch), motorové vozidlá využívané pri obchodnej činnosti, zásoby tovaru, náhradné diely a montážne náradie. Od roku 2013 predmetné predajne s obchodným a gastronomickým zariadením prevádzkuje, servis a inštaláciu týchto zariadení vykonáva žalobca.

4.11 Za účelom preverenia deklarovaných zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a daňovým subjektom Róbert Gerec - Cortec správca dane vykonal dňa 23.09.2013 miestne zisťovanie u daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec. Tento daňový subjekt vystavil faktúru č. 121319 (zaúčtovaná u žalobcu pod č. Z2012/029), ktorou žalobcovi vyfakturoval prenájom priestorov za január I. - XII./2012 v cene 12.000,- € a DPH v sume 2.400,- €. Róbert Gerec - Cortec vo vyjadrení k tejto faktúre uviedol, že nájomné bolo vyfakturované podľa uzavretej zmluvy o nájme nebytového priestoru - predajne, kancelárskych a skladovacích priestorov na Magnezitárskej 2/A, Košice, ktorý v mesiacoch január - november 2012 využíval daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec a od mesiaca december 2012 žalobca. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období december 2012 uplatnil odpočítanie dane v sume 2.400,- €, t.j. z celého vyfakturovaného nájmu za obdobie január - december 2012, pričom prenajaté nebytové priestory žalobca využíval ako platiteľ len v mesiaci december 2012. Na základe týchto skutočností správca dane konštatoval, že došlo k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH a žalobca si uplatnil odpočítanie dane z prenájmu priestorov za január - november 2012 v sume 2.200,- € neoprávnene.

4.12 Žalobca sa k uvedeným skutočnostiam zisteným správcou dane vyjadril dňa 07.02.2014 tak, že správca dane zrejme nesprávne interpretoval skutočnosti uvedené daňovým subjektom Róbert Gerec - Cortec v zápisnici o pojednávaní zo dňa 19.09.2013, kedy uviedol, že priestory využíval v mesiacoch január - november 2012, a od decembra 2012 využíval priestory žalobca. Podľa žalobcu týmto konštatovaním daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec mala byť vyjadrená podstata toho, že počnúc mesiacom december prestal využívať tento daňový subjekt predmetné priestory v rozsahu, v akom ich užíval žalobca, a nie to, že by žalobca nebol tieto priestory využíval aj v predchádzajúcom období mesiaci január - november. Z uvedeného dôvodu žalobca spresnil stanovisko daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec tak, že už žalobca užíval prenajaté nebytové priestory nepretržite po celý rok 2012, a nič na tom nemení fakt, že súčasne ich v období január - november užíval aj Róbert Gerec - Cortec. Náklady spojené s nájmom nebytových priestorov mali pre žalobcu po celý rok 2012 charakter nevyhnutných investičných nákladov, nakoľko v opačnom prípade by sa dalo tvrdiť, že tieto priestory žalobca užíval bez právneho dôvodu a bezdôvodne sa obohacoval. Tvrdil, že vykonával svoju činnosť v predmetných nebytových priestoroch a nájomné je porovnateľné s trhovým nájomným v danom čase a mieste.

4.13 Správca dane k vyjadreniu žalobcu uviedol, že ak zmenil svoje vyjadrenie o využívaní nebytových priestorov, ktoré urobil dňa 23.09.2013, bolo jeho dôkazným bremenom správcovi dane predložiť dôkazy, ktorými by toto tvrdenie preukázal. Žalobca správcovi dane nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že využíval predmetné nebytové priestory na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ v zdaňovacom období január - november 2012. Skutočnosť, že daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec dal žalobcovi súhlas na zriadenie sídla v predmetných priestoroch, nepreukazuje, že žalobca využíval predmetné priestory v rozsahu uvedenom v zmluve o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011.

4.14 V priebehu kontroly sa preukázalo, že žalobca mal registrované sídlo spoločnosti na adrese Kavečianska 41, Košice do 27.08.2012, od 28.08.2012 na adrese Magnezitárska 2/A/1720. Žalobca nemal v čase do 27.08.2012 registrovanú prevádzku na adrese Magnezitárska 2/A/1720, ani o nej neúčtoval. Žalobca v daňových priznaniach k DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 - november 2012 deklaroval nulové uskutočnené zdaniteľné obchody, čo znamená, že ani po zmene sídla nepoužíval predmetné priestory na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ, a to až do decembra 2012, kedy prevzal od daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec prevádzku predajne s obchodným a gastronomickým zariadením nachádzajúcu sa v predmetných nebytových priestoroch a poskytovanie súvisiacich služieb - montáže a opravy predávaných zariadení.

4.15 Predmetom zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 25.12.2011 uzavretej medzi prenajímateľom Róbert Gerec - Cortec a nájomcom Cortec s.r.o. (žalobca) bol prenájom nebytového priestoru na adrese Magnezitárska 2/A/1720 Košice o ploche 280 m², 288 m² a 299 m². Pri ohliadke týchto priestorov, ktorá bola uskutočnená v rámci preverovania O. N. sprístupnil zamestnancom správcu dane priestory predajne s obchodnými a gastronomickými zariadeniami, skladové priestory s regálmi, kde boli umiestnené zásoby ponúkaného tovaru a náhradných dielov k tomuto tovaru, kancelárie vybavené kancelárskym nábytkom a výpočtovou technikou. Do decembra 2012 tieto priestory využíval daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec, ktorý v týchto priestoroch prevádzkoval predajňu s obchodným a gastronomickým zariadením. Ku koncu roka 2012 došlo k prenosu celej ekonomickej činnosti z fyzickej osoby na žalobcu, ktorú žalobca deklaroval vystavenými faktúrami č. 121314, 121315, 121316, 121317, 121318, 121320, 121321 a 121322, ktorými žalobcovi vyfakturoval majetok nachádzajúci sa v predajni (predovšetkým zariadenie predajne, kancelársky nábytok, výpočtovú techniku, zásoby tovaru, náhradné diely, montážne náradie, regále v skladových priestoroch) a faktúrou č. 121319, ktorou žalobcovi vyfakturoval prenájom nebytových priestorov predajne a príslušných skladových kancelárskych priestorov.

4.16 Priestory predajne a príslušné skladové a kancelárske priestory, v nich umiestnený nábytok, regále v skladovacích priestoroch, zásoby tovaru, materiálu, náhradných dieloch, montážne náradie, evidoval vo svojom účtovníctve a využívanie na dosiahnutých zdaniteľných príjmov daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec až do decembra 2012. Žalobca zariadenie predajne a príslušných skladových a kancelárskych priestorov v mesiacoch január - novembri 2012 nevlastnil, nemal ho prenajaté, a nevyužíval ho na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobca nevyužíval ani nebytové priestory, v ktorých je zariadenie predajne a príslušných skladových a kancelárskych priestorov umiestnené, do 27.08.2013 mal registrované sídlo na adrese Kavečianska 41, Košice a nemal registrovanú prevádzku v priestoroch predmetnej predajne, ani v príslušných skladových a kancelárskych priestoroch, v mesiacoch august - november 2012 nedeclaroval žiadne zdaniteľné obchody, ktoré by uskutočnil ako platiteľ v priestoroch predmetnej predajne a príslušných skladových a kancelárskych priestoroch. Priestory predajne, príslušné skladové a kancelárske priestory začal používať až po prenose ekonomickej činnosti z daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec na žalobcu v mesiaci december 2012. Správca dane konštatoval, že žalobca počas daňovej kontroly mu nepredložil dôkazy o tom, že v mesiacoch január - november 2012 využíval priestory podľa zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.11.2011 na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

4.17 O výsledku daňovej kontroly správca dane vypracoval protokol zo dňa 15.10.2013 č. 9812401/5/4646446/2013/Fra. Žalobca k protokolu podal písomné vyjadrenie, ktoré bolo správcovi dane doručené 10.03.2014.

4.18 Žalobca vo vyjadrení uviedol, že správca dane vychádzal len z jednej skutočnosti, a to vyjadrenia konateľa žalobcu obsiahnutého v zápisnici zo dňa 19.09.2013, a to, že v mesiacoch január - november 2012 využíval priestory Róbert Gerec - Cortec a od decembra 2012 žalobca. Žalobca opätovne konštatoval, že ide o nesprávnu interpretáciu skutočností uvedených konateľom žalobcu v spomínanej zápisnici, ktorou mala byť vyjadrená skutočnosť, že v decembri 2012 prestal Róbert Gerec - Cortec využívať predmetné priestory v rozsahu v akom ich využíval žalobca. Spresnenie vyjadrenia zo dňa 19.09.2013 znamenalo, že žalobca tieto priestory využíval celý rok a nič na tom nemení fakt, že v období január - november 2012 ich využíval aj Róbert Gerec - Cortec.

4.19 Žalobca nesúhlasil s konštatovaním správcu dane, že žalobca zmenil svoje vyjadrenie a nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že priestory využíval na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ v zdaňovacom období január - november 2012. Žalobca mal za to, že nájonná zmluva zo dňa 22.11.2011 a hlavná kniha za rok 2012 je dostatočným podkladom na verifikáciu tohto spresnenia.

4.20 K argumentácii správcu dane o neuznaní práva na odpočet týkajúcej sa registrácie sídla žalobcu do 27.08.2013 na Kavečianskej ceste 41, Košice, žalobca uviedol, že žalobca pri svojom založení 01.07.2010 deklaroval vzťah k registrovanému sídlu súhlasom vlastníka nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na Kavečianskej ulici 41, ktorým bolo občianske združenie Športovo-strelecký klub Podhradová, ktoré dalo súhlas so zápisom tejto nehnuteľnosti, resp. jej časti ako sídla spoločnosti žalobcu pri jej založení. Právo užívať túto nehnuteľnosť ako sídlo spoločnosti žalobcu odvodzoval od nájonného vzťahu občianskeho združenia športovo-strelecký klub s nájomcom Róbert Gerec - Cortec, ktorý trval do 31.12.2011. K tomuto dátumu bol nájom ukončený a oba subjekty, t.j. Cortec s.r.o. a Róbert Gerec - Cortec premiestnil svoje sídlo do novopostaveného objektu na Magnezitársku ulicu v Košiciach. Vlastníkom uvedenej nehnuteľnosti je Róbert Gerec - Cortec a užívacie právo žalobcu bolo dané nájonnou zmluvou zo dňa 22.12.2011. Je pravdou, že zmena sídla u žalobcu nastala až dňa 28.08.2012 a u daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec 07.08.2012, čo však bolo odôvodnené tým, že išlo o novopostavený objekt, ktorý bol skolaudovaný v decembri 2011, v januári 2012 bolo pridelené súpisné číslo, ktoré bolo do katastra nehnuteľností zapísané až v máji 2012. To znamená, že vlastník nehnuteľnosti až v mesiaci jún 2012 disponoval listom vlastníctva, ktorým mohol preukázať príslušnému živnostenskému a obchodnému registru právny vzťah k nehnuteľnosti. Fakticky oba subjekty po celý rok 2012 vykonávali svoju činnosť z nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na Magnezitárskej ulici v Košiciach. Žalobca na preukázanie týchto skutočností predložil dôkazy, a to čestné vyhlásenie W. I. C., štatutárneho zástupcu občianskeho združenia Športovo-strelecký klub Podhradová, ktorý osvedčil, že predmetná nehnuteľnosť bola so súhlasom vlastníka zapísaná ako sídlo žalobcu pri jej vzniku, a že táto spoločnosť odvodzovala právo užívať túto nehnuteľnosť ako sídlo spoločnosti na základe nájonného vzťahu s nájomcom Róbert Gerec - Cortec, a že v súvislosti s ukončením nájonného vzťahu k 31.11.2011 nájomca Róbert Gerec - Cortec, ako aj žalobca, riadne vypratali predmet prenájmu a ukončili užívanie týchto nehnuteľností k 31.12.2011, a ani jeden zo subjektov nemal po tomto dni oprávnenie využívať túto nehnuteľnosť. Tvrdené skutočnosti ďalej preukazoval zmluvou o nájme nebytových priestorov č. 200303 medzi prenajímateľom OZ SSKP a nájomcom Róbert Gerec - Cortec zo dňa 31.03.2003, ktorá potvrdzuje nájonný vzťah k nehnuteľnosti na Kavečianskej 41 v Košiciach, kolaudačným rozhodnutím zo dňa 29.12.2011 č. A/2011/21352-2/111/PO právoplatného dňa 30.12.2011, z ktorého vyplýva, že nehnuteľnosť na Magnezitárskej ulici bola skolaudovaná koncom roka 2011, rozhodnutím o pridelení súpisného čísla č. 00074/2012 zo dňa 19.01.2012 právoplatného dňa 20.01.2012, z ktorého vyplýva pridelenie súpisného čísla v januári 2012, listom vlastníctva č. 12582, z ktorého vyplýva, že príslušný katastrálny úrad zapísal súpisné číslo k nehnuteľnosti na Magnezitárskej ulici pod Z-3131/12 dňa 07.05.2012 a protokol o odovzdaní a prevzatí predmetu nájmu zo dňa 01.01.2012, z ktorého vyplýva súhlas vlastníka nehnuteľnosti Róbert Gerec - Cortec pre žalobcu so zriadením sídla na Magnezitárskej ulici v Košiciach. Teda nemohol od 01.01.2012 vykonávať svoju podnikateľskú činnosť z registrovaného sídla na Kavečianskej ulici 41, lebo nemal k nemu žiadny právny vzťah.

4.21 Správca dane vo svojom stanovisku k vyjadreniu žalobcu uviedol, že pokiaľ ide o „spresnené stanovisko“ daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec, vzal do úvahy skutočný obsah tohto vyjadrenia.

Podľa článku 1 Zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.11.2011 bolo predmetom a účelom nájmu nasledované: prenajímateľ sa zaväzuje prenechať nájomcovi do podnájmu nebytový priestor v nehnuteľnosti postavenej na parc. č. 3526/59 a 3526/63, ktorá je zapísaná v katastri nehnuteľností Košice III., obec Košice - mestská časť Dargovských hrdinov, katastrálne územie V. na LV č. Z. a XXXXX. Prenajímateľ sa zaväzuje prenechať nájomcovi do podnájmu nebytový priestor o ploche 280 m² nachádzajúcich sa na 2NP, nebytový priestor o ploche 288 m² nachádzajúcich sa na 1NP a nebytový priestor o ploche 299 m² nachádzajúcich sa na 1NP v objekte SO02. Podľa článku 3 predmetnej zmluvy bolo nájomné stanovené vo výške 1.000,- €/mesiac, pričom k dohodnutej cene bude fakturovaná DPH podľa platných predpisov. Predmetnou zmluvou bol zmluvne dohodnutý aj vstup a účel vstupu prenajímateľa do nebytových priestorov prenechaných nájomcovi do podnájmu, a to v článku 4 ods. 11, podľa ktorého nájomca umožní vstup do prenajatých priestorov prenajímateľovi v ktoromkoľvek čase v jeho prítomnosti, alebo v prítomnosti jeho zamestnanca na kontrolu a bežnú údržbu priestoru a zariadenia, ako napríklad klimatizačné jednotky a podobne. Takýto vstup musí prenajímateľ, ak je to možné, vopred oznámiť nájomcovi. Zmluva o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011 neobsahuje ustanovenie o tom, že priestory, ktoré prenajímateľ ponecháva nájomcovi do podnájmu, bude využívať prenajímateľ daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec, že v nich bude mať zriadenú predajňu s obchodným a gastronomickým zariadením, že časť priestorov bude využívať ako svoje skladovacie priestory a bude v nich uskladňovať svoj tovar, náradie a náhradné diely, a taktiež že v nich bude mať zariadené kancelárie, kde budú pracovať jeho zamestnanci.

4.22 Služba, ktorú daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec vyfakturoval faktúrou č. 121319, vystavenou dňa 31.12.2012 na sumu 12.000,- € a DPH v sume 2.400,- €, podľa zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011 nebola žalobcovi dodaná v takom rozsahu, v akom bola vyfakturovaná. Nebytové priestory, v ktorých prenechanie do podnájmu bolo predmetom zmluvy o nájme zo dňa 22.12.2011, žalobca nevyužil v rozsahu, v akom mu boli vyfakturované na vlastné dodávky tovaru a služieb.

4.23 Správca dane konštatoval, že podľa predloženej zmluvy, na základe ktorej daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec vystavil faktúru č. 121319, bola táto zmluva uzatvorená dňa 22.12.2011. Zmluvu podpisoval za prenajímateľa i za nájomcu O. N., ktorý pri podpise zmluvy za prenajímateľa Róbert Gerec - žalobcu, použil pečiatky s označením obchodného mena a sídla daňového subjektu, kde bolo uvedené sídlo na adrese Magnezitárska 2/A, 040 01 Košice. Z dôkazov, ktoré žalobca predložil spolu s vyjadrením k zisteniam uvedeným v protokole, vyplýva, že zmluva nebola uzavretá a podpísaná dňa 22.12.2011, ako to deklaroval daňový subjekt, ale v čase, kedy prenajímateľ aj nájomca mali ako sídlo zapísanú adresu Magnezitárska 2/A, Košice, t.j. najskôr v auguste 2012.

4.24 Žalobca predložil správcovi dane ako dôkaz protokol o odovzdaní a prevzatí predmetu nájmu zo dňa 01.01.2012, podľa ktorého odovzdávajúci Róbert Gerec - Cortec na základe zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011 odovzdáva preberajúcemu nehnuteľnosti tvoriace predmet nájmu do užívania a preberajúci predmetné nehnuteľnosti od odovzdávajúceho preberá, čo účastníci potvrdili svojím podpisom. K tomuto dôkazu správca dane uviedol, že odovzдание a prevzatie predmetu nájmu sa neuskutočnilo dňa 01.01.2012, ako to deklaroval žalobca, pretože v priebehu daňovej kontroly sa preukázalo, že daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec v nebytovom priestore o ploche 280 m², v nebytovom priestore o ploche 288 m² a v nebytovom priestore o ploche 299 m², ktorý mal prenechať do podnájmu žalobcovi v roku 2012, riadil po kolaudácii predmetnej nehnuteľnosti predajňu s obchodným a gastronomickým zariadením, skladové a kancelárske priestory, ktoré využíval na dosiahnutie zdaniteľných príjmov až do 31.12.2012 daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec.

4.25 Správca dane poukázal na článok III. bod 2 Zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011, podľa ktorej celkové nájomné za priestory je 1.000,- €. Dodatkom v zmluve zo dňa 30.06.2013 bolo ustanovenie článku 3 bod 2 zmenené nasledovne: „Celkové nájomné za priestory špecifikované v článku I. ods. 1 činí 12.000,- €. Nájomné je splatné v eurách na účet prenajímateľa uvedený vyššie, a to na základe faktúr, ktoré je oprávnený vystaviť prenajímateľ. S výnimkou prvého kalendárneho polroka 2013 je nájomné splatné raz ročne, a to k 30.06. príslušného kalendárneho roka“.

Z týchto skutočností vyplýva, že výška nájomného ostala rovnaká aj po prenose ekonomickej činnosti z daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec na žalobcu. Z týchto skutočností tiež vyplýva, že podľa predmetnej zmluvy a jej dodatku, mal daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec fakturovať nájomné v roku 2012 mesačne, v ďalšom období s výnimkou prvého kalendárneho polroka 2013 raz ročne. Daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec vystavil dňa 31.12.2012 žalobcovi faktúru, ktorou vyfakturoval ročnú sumu za prenájom priestorov I. - XII./2012 vo výške 12.000,- € a DPH v sume 2.400,- €, čo nie je v súlade s predloženou zmluvou o nájme nebytového priestoru.

4.26 Vzhľadom na vyjadrenie žalobcu, že v roku 2012 uzavrel a realizoval zdaniteľné obchody v hodnote 1,6 milióna eur na vstupe a 1,5 milióna eur na výstupe, správca dane vykonal na preverenie tejto skutočnosti dokazovanie, v rámci ktorého vyzval žalobcu na predloženie dôkazov, vykonal miestne zisťovanie u daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec a miestne zisťovanie u daňového subjektu Pivovar Kaltenecker s.r.o., Rožňava. Z predložených dokladov správca dane zistil, že žalobca v preverovanom zdaňovacom období január - jún 2012 vystavil zálohové faktúry a dňa 27.07.2012 konečnú faktúru č. 120013 daňovému subjektu Róbert Gerec - Cortec na dodávku unikátnej technológie na výrobu a plnenie piva na sumu 2.873.220,- €. Konečným odberateľom predmetnej technológie bol Pivovar Kaltenecker s.r.o., Zakarpatská 28, Rožňava. Správca dane na miestnom zisťovaní vykonanom u tohto daňového subjektu, o ktorom bola spísaná zápisnica zo dňa 21.05.2013, zistil, že daňový subjekt Pivovar Kaltenecker s.r.o. uzavrel zmluvu na dodávku predmetnej technológie s daňovým subjektom Róbert Gerec - Cortec ešte v roku 2010. Dodávateľom predmetnej technológie bol daňový subjekt Alnep s.r.o., Bratislava, ktorý dodanie technológie vyfakturoval žalobcovi, ten ju následne vyfakturoval daňovému subjektu Róbert Gerec - Cortec a ten konečnému odberateľovi Pivovar Kaltenecker s.r.o. Dodávka predmetnej technológie sa uskutočnila v obchodnom reťazci Alnep s.r.o. > Róbert Gerec - Cortec > Pivovar Kaltenecker s.r.o. Dodávka technológie od Cortec s.r.o. žalobcu daňovému subjektu Róbert Gerec - Cortec sa neuskutočnila v predmetných nebytových priestoroch na Magnezitárskej 2/A, Košice, technológia na výrobu a plnenie piva bola inštalovaná priamo v priestoroch daňového subjektu Pivovar Kaltenecker s.r.o. v Rožňave. Z tohto dokazovania vyplýva, že žalobca pri uzavretí predmetného obchodu a pri dodaní predmetnej technológie nevyužíval priestory, ktoré boli predmetom prenájmu, v predmetnom období prijímal zálohové platby od konečného dodávateľa technológie daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec a platil zálohové platby dodávateľovi technológie daňovému subjektu Alnep s.r.o.

4.27 K vyjadreniu žalobcu, že vzhľadom na trhovú cenu by výška mesačného nájmu predstavovala 6.069,- €. Suma 1.000,- €/mesiac fakticky vyjadrovala prenájom o výmere 142 m², čo je plocha jednej kancelárie, v ktorej sedí konateľ daňového subjektu, z ktorej riadil činnosti spoločnosti Cortec s.r.o., uzatváral zdaniteľné obchody, a mal v nej umiestnené všetky účtovné a zmluvné doklady. Správca dane preveroval, za akú sumu nájomného prenajímal daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec predmetné nebytové priestory o výmere spolu 867 m² žalobcovi v roku 2013 a v roku 2014, t.j. v období po prenose ekonomickej činnosti súvisiacej s prevádzkovaním predajne s obchodným a gastronomickým zariadením. Z predložených faktúr zistil, že výška nájomného za nebytové priestory za rok 2013 a 2014 bola 12.000,- €/rok, čo znamená, že jeho prenájom za rovnakú cenu nájomného aká mu bola fakturovaná za obdobie, keď v nebytových priestoroch prevádzkoval predajňu a príslušné skladové a kancelárske priestory daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec.

4.28 Správca dane v súvislosti s preverovaním zdaniteľných obchodov požiadal daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec, aby uviedol, na základe akých skutočností vystavil žalobcovi dobropis č. 120253 (základ dane 29.235,60 € a DPH v sume 5.847,12 €) zo dňa 29.02.2013 a dobropis č. 120379 (základ dane 102.653,41 € a DPH v sume 20.530,68 €) zo dňa 26.04.2014. Róbert Gerec - Cortec v písomnom vyjadrení uviedol, že pri inventarizácii pohľadávok za rok 2012 bola zistená administratívna chyba vo vydaní faktúry č. 120012 zo dňa 27.07.2012 v sume 73.764,00 € na dodávku technológie. Pri odpočte zálohových faktúr bola zistená nezrovnalosť v číslovaní účtovných dokladov, a to nasledovne: - položka č. 1 - č. vydaní fa 110001 bolo uvedené nesprávne, nakoľko ide o preklep, správne číslo vydaní faktúry je 10001. Toto vyjadrenie správca dane nemôže považovať za vyjadrenie, ktorým by žalobca preukázal oprávnenosti vystavenia predmetných dobropisov. Uvedené podľa správca dane svedčí o tom, že aj v iných obdobiach zdaňovacích obdobiach daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec vystavil

žalobcovi faktúru bez materiálneho základu.

4.29 Žalobca podal proti rozhodnutiu daňového úradu odvolanie. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 28.04.2015 č. 1100303/1/176294/2015/14230 rozhodnutie daňového úradu zo dňa 22.01.2015 č. 9812401/5/161636/2015/Fra potvrdil.

4.30 Žalovaný v dôvodoch rozhodnutia konštatoval, že správca dane predmetnou daňovou kontrolou preveroval skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie daňovej povinnosti, teda aj to, či daňový subjekt využíval priestory fakturované faktúrou č. 121319 od Róberta Gereca - Cortec na účely svojho podnikania. Správca dane neuznal nárok žalobcu na odpočítanie dane v sume 2.200,- € z uvedenej faktúry z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že tieto priestory využíval v mesiacoch január 2012 - november 2012 na dodanie tovaru a služieb ako platiteľ.

4.31 Podľa ustanovenia § 3 ods. 1 daňového poriadku sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

4.32 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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

4.34 Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 24 ods. 2 daňového poriadku).

4.35 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 (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku).

4.36 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.

4.37 Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktorú 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 platiteľom dodané.

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

5.

5.1 Ústavnoprávna povinnosť súdu dostatočne odôvodniť súdne rozhodnutie vyplýva z čl. 6 ods. 1 Dohovoru, čl. 46 ods. 1 Ústavy SR rovnako ako z čl. 36 ods. Listiny základných práv a slobôd, ktorá je súčasťou slovenského aj českého právneho poriadku. Ústavný súd SR vo vzťahu k povinnosti súdov

vyrovnať sa s argumentmi účastníkov konania uvádza: „Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranu proti takému uplatneniu“ (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 119/03, III. ÚS 209/04).

5.2 Ústavný súd SR ďalej uvádza: „Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam...“ (II. ÚS 251/04, III. ÚS 209/04).

5.3 Ústavný súd SR dodáva: „Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument...“ (II. ÚS 410/06).

5.4 V predmetnej veci žalovaný aj správny súd mal za to, že podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH vyplýva, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a že tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Správca dane i žalovaný vyhodnotili obchodný prípad žalobcu v tomto smere, že takýto deň nenastal, pretože sa vykonaným dokazovaním nepreukázala skutočnosť, že žalobca využil pre účely svojho podnikania ako platiteľ priestory, ktoré boli predmetom nájmu v takom rozsahu, ako boli fakturované faktúrou č. 121319 zo dňa 31.12.2012 (zaúčtované pod č. Z2012/029) od dodávateľa Róbert Gerec - Cortec (nebolo preukázané, že žalobca prenajaté priestory využíval v mesiacoch január až november 2012). Prenajímateľ Róbert Gerec - Cortec v mesiaci december 2012 vyúčtoval žalobcovi nájomné v sume 1.000,- € mesačne, t.j. spolu 12.000,- € za obdobie nájmu od januára 2012 do decembra 2012. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočet DPH za prvých jedenásť mesiacov trvania nájmu, tvrdiac, že žalobca užíval predmet nájmu až od decembra 2012, kedy došlo k prevodu hnuiteľných vecí vo vlastníctve Róbert Gerec - Cortec na žalobcu Cortec, s.r.o. Košice.

5.5 Na miestnom zisťovaní konanom dňa 23.09.2013 daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec podal vyjadrenie k faktúre č. 121319, v ktorom uviedol, že nájomné bolo vyfakturované podľa uzavretej zmluvy o nájme nebytového priestoru - predajne, kancelárskych a skladových priestorov na Magnezitárskej ulici 2/A, Košice, ktorý v mesiacoch január - november 2012 využíval daňový subjekt Róbert - Cortec a od mesiaca december 2012 daňový subjekt Cortec, s.r.o. K predmetnému konštatovaniu sa vyjadril aj žalobca, kde poukázal, že správca dane zrejme nesprávne interpretoval skutočnosti daňovým subjektom v zápisnici o pojednávaní č. 9812401/5/4288513/2013/Fra zo dňa 19.09.2013, kde daňový subjekt konštatoval: „K faktúre č. 121319 zo dňa 31.12.2012 uvádzam, že bola uzavretá zmluva o nájme nebytového priestoru - predajne, kancelárskych a skladových priestorov na Magnezitárskej ulici 2/A, Košice. Tieto priestory využíval daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec v mesiacoch január - november 2012, od mesiaca december 2012 priestory užívala spoločnosť Cortec, s.r.o.“. Týmto konštatovaním daňového subjektu totiž mala byť vyjadrená podstata toho, že počnúc mesiacom december prestal využívať Robert Gerec - Cortec predmetné priestory v rozsahu v akom ich užíval daňový subjekt, a teda nie to, že by daňový subjekt nebol tieto priestory využíval aj v predchádzajúcom období v mesiaci január až december. Z uvedeného dôvodu spresnil stanovisko daňového subjektu a to tak, že daňový subjekt užíval prenajaté nebytové priestory nepretržite po celý rok 2012 a nič na tom nemení fakt, že súčasne ich v období január až december užíval aj Robert Gerec - Cortec. Žiadal, aby správca dane opravil nesprávne skutkové zistenia týkajúce sa rozsahu nájmu nebytového priestoru na Magnezitárskej ulici v Košiciach a to tak, že tieto v súlade s deklarovávaným zdaniteľným plnením užíval daňový subjekt po celý rok 2012.

5.6 Kasačný súd poukazuje, že daňový subjekt Cortec, s.r.o. vo vyjadrení zo dňa 07.02.2014 zmenil svoje vyjadrenie k využívaniu nebytových priestorov, ktoré urobil dňa 23.09.2013, avšak správcom dane nepredložil žiadne nové dôkazy, ktorými by preukázal, že daňový subjekt Cortec, s.r.o. využíval predmetné nebytové priestory na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ v zdaňovacom období január - november 2012. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu mal za preukázané, že daňový subjekt

Cortec, s.r.o. mal registrované sídlo spoločnosti na adrese Kavečianska 41, Košice do 27.08.2012, od 28.08.2012 na adrese Magnezitárska 2/A/1720, Košice. Daňový subjekt Cortec, s.r.o. nemal v čase do 27.08.2012 registrovanú prevádzku na adrese Magnezitárska 2/A/1720, Košice, ani o nej neúčtoval. Daňový subjekt Cortec, s.r.o. v daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 až november 2012 deklaroval nulové uskutočnené zdaniteľné obchody, čo znamená, že ani po zemne sídla nepoužíval predmetné priestory na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, a to až do decembra 2012, kedy prevzal od daňového subjektu Robert Gerec - Cortec prevádzku predajne s obchodným a gastronomickým zariadením, nachádzajúcu sa v predmetných nebytových priestoroch a poskytovanie súvisiacich služieb - montáže a opravy predávaných zariadení. Predmetom zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 25.12.2011 uzavretej medzi prenajímateľom Róbert Gerec - Cortec a nájomcom Cortec, s.r.o. bol prenájom nebytového priestoru na adrese Magnezitárska 2/A/1720, Košice o ploche 280 m², 288 m² a 299 m². Využívanie nebytového priestoru, ktorý bol predmetom nájmovej zmluvy je prepojené s využívaním zariadenia umiestneného v týchto priestoroch ako zariadenie predajne ako kancelársky nábytok, regály v skladových priestoroch a výpočtová technika. Do mesiaca december 2012 tieto priestory využíval daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec, ktorý v týchto priestoroch prevádzkoval predajňu s obchodným a gastronomickým zariadením. Ako daňový subjekt uviedol v bode 22 vyjadrenia zo dňa 07.02.2014, ku koncu roku 2012 došlo k prenosu celej ekonomickej činnosti z fyzickej osoby na daňový subjekt Cortec, s.r.o. Prenos ekonomickej činnosti z fyzickej osoby Róbert Gerec - Cortec na daňový subjekt Cortec, s.r.o., daňový subjekt deklaroval vystavenými faktúrami č. 121314, 121315, 121316, 121317, 121318, 121320, 121321 a 121322, ktorými daňovému subjektu Cortec, s.r.o. vyfaktoval majetok nachádzajúci sa v predajni (predovšetkým zariadenie predajne, kancelársky nábytok, výpočtovú techniku, zásoby tovaru, náhradné diely, montážne náradie, regály v skladových priestoroch) a faktúrou č. 121319, ktorou daňovému subjektu Cortec, s.r.o. vyfaktoval prenájom nebytových priestorov predajne a príslušných skladových a kancelárskych priestorov. Priestory predajne a príslušné skladové a kancelárske priestory, v nich umiestnený majetok, zariadenie predajne, kancelársky nábytok, regály v skladových priestoroch, majetok, zásoby tovaru, materiálu, náhradných dielov a montážne náradie evidoval vo svojom účtovníctve a využíval na dosiahnutie zdaniteľných príjmov daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec až do decembra 2012. Daňový subjekt Cortec, s.r.o. zariadenie predajne a príslušných skladových kancelárskych priestorov, umiestnené v predmetných nebytových priestoroch, v mesiacoch január - november 2012 nevlastnil, nemal ho prenajaté a nevyužíval ho na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ. Daňový subjekt Cortec, s.r.o. nevyužíval ani nebytové priestory, v ktorých je zariadenie predajne a príslušných skladových a kancelárskych priestorov umiestnené do 27.08.2013 mal registrované sídlo na adrese Kavečianska 41, Košice a nemal registrovanú prevádzku v priestoroch predmetnej predajne a v príslušných skladových a kancelárskych priestoroch, v mesiacoch august až november 2012, nedeklaroval žiadne zdaniteľné obchody, ktoré by uskutočnil ako platiteľ v priestoroch predmetnej predajne a príslušných skladových a kancelárskych priestorov. Priestory predajne, príslušné skladové a kancelárske priestory začal používať žalobca až po prenose ekonomickej činnosti z daňového subjektu Róbert - Gerec - Cortec na daňový subjekt Cortec, s.r.o. v mesiaci december 2012. Kasačný súd je názoru, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období december 2012 neoprávnene zvýšil sumu odpočítania dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, uvedenú na riadku 21 daňového priznania o sumu 2.200,- €. Skutočnosť, že daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec dal daňovému subjektu Cortec, s.r.o. súhlas na zriadenie sídla v predmetných priestoroch nepreukazuje, že daňový subjekt Cortec, s.r.o. využíval predmetné priestory v rozsahu uvedenom v zmluve o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011. Kasačný súd je názoru, že v roku 2012 až do prenosu ekonomickej činnosti, tržby z predaja tovaru ponúkaného v tejto predajni a so súvisiacich servisných služieb, dosahoval len daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec. Daňový subjekt Cortec, s.r.o. nepredával v roku 2012 v tejto predajni, ani neposkytoval servisné služby, súvisiace s predajom tohto tovaru. Podľa čl. 1 ods. 1 písm. a/ Zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011 sa prenajímateľ zaväzuje predmetný nebytový priestor prenechať nájomcovi do podnájmu. Zmluva neobsahuje dohodu o tom, že v predmetnom nebytovom priestore bude prenajímateľ daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec mať zriadenú predajňu, ani že nebytový priestor bude využívať ako skladové a kancelárske priestory. Podľa čl. 3 bod 2 zmluvy o nájme nebytového priestoru zo dňa 22.12.2011 celkové nájomné za priestory špecifikované v čl. 1 ods. 1 činí 1.000,- € mesačne. Nájomné je splatné v eurách na účet prenajímateľa. V prípade omeškania s

platbou nad 10 dní zaplatí nájomca 0,5 % za každý začatý deň z omeškania zo sumy s ktorou je v omeškani. Až dodatkom k zmluve o nájme nebytového priestoru zo dňa 30.06.2013 bolo ust. čl. III. bod 2 zmenené nasledovne: „Celkové nájomné za priestory špecifikované v čl. I. ods. 1 činí 12.000,- € ročne. Nájomné je splatné v eurách na účet prenajímateľa uvedený vyššie a to na základe faktúr, ktoré je oprávnený vystaviť prenajímateľ. S výnimkou prvého kalendárneho polroka 2013 je nájomné splatné raz ročne, a to k 30.06. príslušného kalendárneho roka. Z uvedených skutočností vyplýva, že výška nájomného ostáva rovnaká aj po prenose ekonomickej činnosti súvisiaceho s prevádzkovaním predajne s obchodným a gastronomickým zariadením z daňového subjektu Róbert Gerec - Cortec na daňový subjekt Cortec, s.r.o. Najvyšší súd je názoru, že podľa predmetnej zmluvy a jej dodatku má daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec fakturovať nájomné v roku 2012 mesačne, v ďalšom období s výnimkou prvého kalendárneho polroka 2013, raz ročne. Daňový subjekt Róbert Gerec - Cortec vystavil dňa 31.12.2012 daňovému subjektu Cortec, s.r.o. faktúru č. 121319, ktorou vyfakturoval ročnú sumu za prenájom priestorov I až XII/2012 vo výške 12.000,- € a DPH v sume 2.400,- € čo nie je v súlade s predloženou zmluvou o nájme nebytového priestoru.

5.7 Kasačný súd má za preukázané, že žalobca nepreukázal, že využil priestory, ktoré boli predmetom nájmu v takom rozsahu, v akom mu boli fakturované. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca vystavil dňa 27.07.2012 konečnú faktúru č. 120013 Róbertovi Gerecovi - Cortec na dodávku unikátnej technológie na výrobu a plnenie piva, ktorú žalobcovi dodala spoločnosť Alnep s.r.o. Technológia na výrobu piva bola inštalovaná priamo v priestoroch spoločnosti Pivovar KALTENECKER, s.r.o. Žalobca v zdaňovacích obdobiach január 2012 až jún 2013 prijímal zálohové platby od Róberta Gereca - Cortec a platil zálohové platby predmetnej technológie, spoločnosti Alnep, s.r.o., v zdaňovacích obdobiach august 2012 až november 2012 nedeclaroval uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Zmluva na dodávku technológie na výrobu a plnenie piva (dodávka sa uskutočnila v obchodnom reťazci Alnep, s.r.o. > žalobca > Róbert Gerec - Cortec > Pivovar KALTENECKER, s.r.o.) bola uzavretá v roku 2010. Žalobca pri uzavretí predmetného obchodu pri dodaní predmetnej technológie nevyužíval priestory, ktoré boli predmetom nájmu, žiadnymi dôkazmi nevyvrátil. Žalobca o iných zdaniteľných obchodných aktivitách nepredložil doklady.

5.8 Poukazujúc na uvedené, dospel kasačný súd k záveru, že správny súd sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, podrobne vyhodnotil, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry a skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný.

5.9 Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

5.10 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

5.11 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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