

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/49/2018
Identifikačné číslo spisu: 4016200943
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016200943.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a sudcov Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: EFEKTÍVNE STAVBY, s.r.o., Komárňanská 3, Nové Zámky, IČO: 44 633 475, zastúpeného právnym zástupcom: Advokátska kancelária Timoranská & Štofková s.r.o., Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 104156686/2016 zo dňa 21.10.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č.k. 11S/257/2016-85 zo dňa 14. marca 2018, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len krajský súd, alebo správny súd) podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.104156686/2016 zo dňa 21.10.2016, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správca dane zo dňa 2.8.2016 č. 103645637/2016 zo dňa 02.08.2016, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel dane v sume 7.703,21 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014.

2. Správny súd v odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že v preskúmvanej veci súd vychádzal zo zásady iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplývala z ust. § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z., teda konkrétne tvrdenie žalobcu (osobitná náležitosť žaloby), že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím správneho orgánu, pričom musí ísť o subjektívne práva, vyplývajúce z právneho predpisu. Žalobca ale musí poukázať na konkrétne

skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie práva finančného orgánu. Konanie správneho súdnictva však nie je pokračujúcim správnym (daňovým) konaním, súd nevykonáva dokazovanie (nenahrádza činnosť správneho- daňového orgánu pri zisťovaní skutkového stavu), pre súd je rozhodujúci stav, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia a posudzuje iba otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

3. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovenia § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014 pri ním tvrdenej dodávke stavebných prác od deklarovaného dodávateľa (spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o.) podľa zmluvy o „výpomoci pri montážach a stavebných prácach“ č. 079/2014 zo dňa 16. 04. 2014 uzavretej medzi zhotoviteľom - NIKKACCIA, s.r.o. a objednávateľom - žalobcom ako i podľa predložených faktúr uvedených v rozhodnutí - murárske a ostatné práce podľa dodacieho listu na zákazke obytných domov v N. Zámkoch nachádzajúcich sa na uliciach uvedených v zmluve.

4. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní stavebných prác spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

5. Správny súd uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1, písm. a/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarcia požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na jej odpočítanie, preukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označených faktúrach vystavených dodávateľom (spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o.) v mesiaci jún 2014. Z ust. § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru (služby), ktorý mu mal dodať ním deklarovaný a vyššie označený dodávateľ len v prípade, ak by pri tomto tovare (službe) vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním si listinných dokladov, výsluchom konateľa žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním spoločnosti, ktorá mala byť v zdaňovacom období júl 2014 dodávateľom žalobcu.

6. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane zmluvu o „výpomoci pri montážach a stavebných prácach“ č. 079/2014 uzavretú dňa 16. 04. 2014 medzi zhotoviteľom - NIKKACCIA, s.r.o. a odberateľom - žalobcom, faktúry, ktoré sa týkali zdaňovacieho obdobia júl 2014, ďalej súpisy prác s označením stavby „S. H. Vajanského 45“, ako i dodacie listy, ktoré sa však netýkali kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Predloženie uvedených dokladov - faktúr za zdaňovacie obdobie júl 2014 (i keď sú opatrené pečiatkou deklarovaného dodávateľa a nečitateľným podpisom) bolo však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realnosť a realizácia obchodnej transakcie podľa predložených faktúr, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené osobou, ktorá mala plnenie podľa dokladov realizovať. Podľa názoru súdu teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia deklarovaným dodávateľom nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené osobou, ktorá mala plnenie dodať.

7. Za účelom objasnenia deklarovaného obchodného vzťahu spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. (zhotoviteľ prác podľa zmluvy) a žalobcu (objednávateľ prác) správca dane bezúspešne zasielal predvolanie na adresu sídla tejto spoločnosti a taktiež predvolal na pojednávanie ako svedkyňu X. U. (konateľka spoločnosti v čase, keď sa mala obchodná transakcia uskutočniť) s výzvou na predloženie listinných dokladov. Obe zásielky sa vrátili správcovi dane ako neprevzaté v odbernej lehote. Spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. od 31. 12. 2014 zmenila obchodné meno na CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o., zmenila i sídlo (na Hlavná 14, Strážne) a od uvedeného dátumu nemá konkrétneho štatutárneho zástupcu. Zásielka adresovaná tejto spoločnosti (CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o.) na uvedenú adresu sa opakovane vrátila správcovi dane ako neprevzatá v odbernej lehote, rovnako ako zásielka adresovaná na adresu bývalej konateľky X. U..

8. Za takejto situácie správny súd konštatoval, že správne postupoval správca dane, keď požiadal Daňový úrad Žilina o vypočítanie Boženy Slezákovvej ako bývalej konateľky spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o.. Daňový úrad Žilina oznámil správcovi dane, že predvolaná osoba si opakovane neprevzala zásielku v odbernej lehote a nereagovala ani na predvolanie, ktoré jej bolo vložené do poštovej schránky pri miestnom zisťovaní vykonanom za účelom osobného doručenia predvolania na pojednávanie. Podľa oznámenia OR PZ v Žiline zo dňa 29. 06. 2015 X. U. (nar. v roku 1931) nebolo možné ani predviesť na pojednávanie (na základe požiadavky Daňového úradu Žilina), nakoľko podľa oznámenia jej manžela bola po silnom infarkte a od ošetrojúceho lekára má doporučený oddych a vyhýbanie sa stresovým situáciám. Správca dane takto vyčerpал všetky zákonom mu dané možnosti na zabezpečenie a dosiahnutie výpovede bývalej konateľky spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., ktorá podľa predložených dokladov mala byť dodávateľom stavebných prác pre žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období.

9. V tejto súvislosti uviedol, že X. U. bola uvedená ako konateľka spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. na zmluve č. 079/2014 uzavretej so žalobcom, pričom túto spoločnosť mala zastupovať osoba s menom Y. I. R. ako „splnomocnená na konanie v mene spoločnosti na všetky právne úkony“. Taktiež na žalobcom predložených faktúrach je uvedené T. Y. I. R. s poznámkou „fakturoval“. Na daňovom priznaní spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014 (v ktorom sú uvedené nulové hodnoty) je Y. I. R. uvedená ako osoba splnomocnená na podanie daňového priznania za osobu podávajúcu daňové priznanie. Podľa zistení správcu dane sa osoba s uvedeným menom v registri obyvateľov SR nenachádza a nebolo ju možné identifikovať a predvolať za účelom jej vypočítania, pričom ani žalobca neoznámil žiadne údaje týkajúce sa tejto osoby.

10. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 05. 11. 2015 k protokolu z daňovej kontroly uviedol, že na rokovaníach o dodaní murárskych a ostatných prác sa zúčastňoval J.. N.. T. U., čo podľa jeho názoru nebolo podozrivé, ani neobvyklé, lebo menovaný bol konateľom spoločnosti BUUKOZZA, s.r.o. a táto bola spoločníkom spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., ktorej konateľkou bola X. U.. Podľa žalobcu sa jednalo o personálne a majetkovo prepojené spoločnosti. Žalobca správcovi dane navrhol výsluch J.. N.. T. U., čo správca dane akceptoval a menovaného predvolal na pojednávanie z adresy uvedenej žalobcom, ktorá bola potvrdená i v evidencii obyvateľov SR. Zásielka s predvolaním sa však opakovane vrátila správcovi dane ako nedoručená s poznámkou poštového doručovateľa, že adresát je neznámy. Pri miestnom zisťovaní na udanej adrese v obci K. bolo zistené, že menovaný má na udanej adrese hlásený trvalý pobyt, ale nikdy tam nebýval, preto z uvedeného potom vyplynulo, že výsluch J.. N.. T. U. nebol možný, nakoľko nebol zistený jeho aktuálny pobyt.

11. V priebehu daňovej kontroly u žalobcu, resp. v priebehu vyrubovacieho konania boli ako svedkovia vypočítaní Bc. T. W. (uviedol, že L.B. U. zabezpečoval pre žalobcu dodávky stavebných prác za spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o., jednalo sa o fasádne práce, bol prítomný pri úhrade faktúr za stavebné práce pánovi U.), T.. V. X. (manželka konateľa žalobcu, ktorá vedela, že spoločnosť NIKKACCIA,

s.r.o. dodávala žalobcovi rôzne stavebné práce, počula telefonáty a v súvislosti s úhradou faktúr pána U. i videla), T. J. (o stavebných prácach vedel z počutia) a T. Kováč (o druhu stavebných prác pre žalobcu nemal informácie).

XX. Žalobca bol s výsledkami daňovej kontroly priebežne oboznamovaný na ústnom pojednávaní dňa 11. 03. 2015, 08. 04. 2015 a dňa 05. 08. 2015 (kedy bol konateľ žalobcu vyzvaný na predloženie dokladov, preukázanie tvrdení uvedených v podanom daňovom priznaní a preukázanie reálnosti uskutočnenia zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom). S výsledkami vyrubovacieho konania bol právny zástupca žalobcu oboznámený na pojednávaní konanom dňa 25. 07. 2016. Zároveň mu bolo oznámené, že správcovi dane nie je známe meno ošetrojúceho lekára, a preto nevedel preveriť, či je X. U. spôsobilá vypovedať ako svedok a taktiež to, že písomné oznámenie zo dňa 15. 01. 2015 podpísané osobou s menom H. T. nepovažuje správca dane za relevantný dôkaz svedčiaci proti žalobcovi. Správca dane konštatoval, že ani dokazovanie vykonané vo vyrubovacom konaní na základe návrhov žalobcu nemá vplyv na výsledky daňovej kontroly uvedené v protokole zo dňa 16. 10. 2015 z daňovej kontroly.

13. Správny súd bol toho názoru, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach stavebných prác od vyššie označeného dodávateľa v kontrolovanom zdaňovacom období bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok týchto prác spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o., resp. jej dodávateľmi. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarovaných dodávok stavebných prác zo strany spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., resp. jej dodávateľov. Uviedol, že žalobcom predložené doklady a správcom dane vykonané dôkazy vykonanie deklarovaných dodávok stavebných prác spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. nepreukazujú, taktiež nebol označený žiadny iný subjekt, ktorý by ako dodávateľ tejto spoločnosti stavebné práce vykonal.

14. Vzhľadom na uvedené správny súd zhrnul, že za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011.

15. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci jún 2014 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie (dodávka stavebných prác) sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov (faktúr za zdaňovacie obdobie júl 2014) žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany deklarovaného dodávateľa (resp. jeho dodávateľa) ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že služby (stavebné práce) boli i reálne dodané od dodávateľa uvedeného na predložených faktúrach.

16. Správny súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie stavebných prác žalobcovi spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. nie je preukázané predloženými faktúrami vystavenými v kontrolovanom

zdaňovacím období júl 2014 (iné doklady týkajúce sa tohto zdaňovacieho obdobia žalobca nepredložil), ale ani výpoveďou žalobcom navrhnutých a správcom dane vypočutých svedkov. Z týchto svedeckých výpovedí nie je zrejmé, aké stavebné práce boli vykonané, nie je zrejmý rozsah prác, kto ich vykonal (nie je preukázané, či to boli zamestnanci deklarovaného dodávateľa, alebo sa malo jednáť o práce vykonané subdodávateľsky) a kto ich prevzal. Predložené dodacie listy a súpisy vykonaných prác (bez uvedenia dátumu a mena osoby, ktorá súpis vyhotovila a odsúhlasila) sa netýkajú zdaňovacieho obdobia júl 2014, ale iných zdaňovacích období.

17. Správca dane sa snažil preveriť dodanie stavebných prác i u žalobcom deklarovaného dodávateľa NIKKACCIA, s.r.o., resp. u bývalej konateľky tejto spoločnosti Boženy Slezákovvej (nakoľko po zmene obchodného mena dodávateľa na CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o. táto spoločnosť od 31. 12. 2014, teda i v čase vykonávania daňovej kontroly už nemala konateľa), čo však vzhľadom na zmeny v tejto spoločnosti, na jej nekontaktnosť, resp. nespôsobnosť bývalej konateľky spoločnosti nevedlo k relevantným zisteniam. Správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k výsluchu bývalej konateľky deklarovaného dodávateľa žalobcu, napriek tomu sa jej výsluch nezrealizoval. Poukázal na to, že žalobca ani netvrdil, že by s konateľkou deklarovaného dodávateľa niekedy jednal o dodávke stavebných prác. Dňa 16. 04. 2014 pri uzatváraní zmluvy o „výpomoc pri montážnych a stavebných prácach“ č. 079/2014 mala spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. zastupovať osoba menom Y. I. R., ktorá mala práce podľa predložených faktúr i fakturovať a podať za túto spoločnosť i daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Žalobca neposkytol žiadne údaje týkajúce sa osoby menom Y. I. R., ktorú nebolo možné identifikovať ani v registri obyvateľov SR.

18. Nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade vyššie uvedených žalobcom deklarovaných dodávok stavebných prác správca dane neodôvodňuje nekontaktnosťou bývalej konateľky dodávateľa (ako na to poukazuje žalobca v podanej žalobe), resp. iných osôb, ale tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami, že zdaniteľné plnenie, pri ktorom si uplatnil odpočítanie dane mu dodal ním deklarovaný dodávateľ, v dôsledku čoho sa dostal do dôkaznej núdze, čo správcu dane viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítanie dane. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri stavebných prácach, ktoré mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, t. j. spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o., aby preukázal existenciu zdaniteľného plnenia a jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, v opačnom prípade, by z verejne prístupného obchodného registra obchodných spoločností jednoducho zistil, že osoba s menom X. U. je, resp. v čase uzatvárania obchodného vzťahu so žalobcom bola konateľkou viacej ako 30 obchodných spoločností a osoba s menom J.. N.. T. U. (s ktorým mal žalobca jednáť ohľadne stavebných prác) bola v tom čase taktiež konateľom niekoľkých desiatok obchodných spoločností (cca 80 spoločností). Už pri základnej opatrnosti a obozretnosti podnikateľa, ktorá je nevyhnutná pri uzatváraní obchodných kontraktov, by tieto zistenia museli byť pre žalobcu (ktorý nesporne nejednal s konateľkou spoločnosti) minimálne neobvyklé. Žalobca si neoveril ani to, na základe čoho je Y. I. R. oprávnená konať za spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. a rovnako si neoveril, na základe čoho je oprávnený konať za túto spoločnosť J.. N.. T. U.. S poukazom na uvedené zistenia, na ktoré poukazovali i daňové orgány, potom možno dôvodne pochybovať, či žalobcovi fakturované práce dodal ním tvrdý dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realitu deklarovaného obchodu a v prípade nepreverenja si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným

dodávateľom. S poukazom na uvedené bolo potom podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma deklarovateľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

19. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný (čo žalobca podľa názoru súdu jednoznačne nebol, keď mu bolo zrejmé, že napr. zmluvu neuzatvára s konateľkou dodávateľskej spoločnosti, ale napriek tomu nežiada, aby osoba, ktorá za túto spoločnosť konala, predložila doklad oprávňujúci ju na konanie), aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

20. Súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

21. Správny súd poukázal, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/, v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov alebo odberateľa, pričom v tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 15. 03. 2011 v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaneho zdaniteľného plnenia (dodávka stavebných prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu 29. 02. 2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol opakovane preukázateľne vyzývaný (na pojednávaní konanom dňa 11. 03. 2015, 08. 04. 2015 a dňa 05. 08. 2015 - záver zápisnice o ústnom pojednávaní), aby predložil doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby preukázal realnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení deklarovanych na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období tam uvedeným dodávateľom. Týmto výzvam predchádzalo oboznámenie žalobcu s výsledkami vykonaneho dokazovania, a to na pojednávaniach konanych vo vyššie uvedené dni.

22. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty). Poukázal, že podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mal byť žalobca v obchodnom vzťahu s vyššie označeným dodávateľom stavebných prác a bolo výlučne jeho povinnosťou ako odberateľa, aby označil a predložil dôkazy o vykonaní stavebných prác deklarovateľom. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie stavebných prác od deklarovaneho dodávateľa - spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., v dôsledku čoho bolo potom spochybnené žalobcom deklarované prijatie plnenia od tohto dodávateľa, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu

daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

23. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazyval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House) a rozsudok Najvyššieho súdu SR (v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011), súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklarovaným dodávateľom a navyiac ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predložených faktúr a v kontrolovanom zdaniteľnom období. Z tejto judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, čo je podľa názoru súdu i tento prípad). Nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, (due diligence), ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho prípadnej účasti na daňovom podvode.

24. K námietke žalobcu v podanej žalobe ohľadne nevykonania „podstatného“ dôkazu správcom dane (nevypočutie X. U. ako bývalej konateľky spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o.) správny súd poukázal na postup správcu dane, ktorý vykonal všetky procesné úkony za účelom jej výsluchu (ktorý napokon nebol realizovaný, nakoľko menovanú zo zdravotných dôvodov nebolo možné predviesť na výsluch ani príslušníkmi polície), ale sám žalobca uviedol, že s bývalou konateľkou ohľadne dodávky stavebných prác ani nejednal. Vykonanie zisťovania u ošetrojúceho lekára (ktorého meno nebolo správcovi dane oznámené), kedy bude možné jej výsluch vykonať, je podľa názoru súdu i s poukazom na zistený skutkový stav nadbytočné a nedôvodné. Taktiež správny súd, rovnako ako správca dane, nepovažoval za potrebné zisťovať dôvody podávania daňových priznaní spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. s rôznym obsahom. V predložennom administratívnom spise sa nachádza a je teda nepochybné, že riadne daňové priznanie spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014 bolo podané ako negatívne (s nulovými hodnotami). Dodatočné daňové priznanie bolo podané dňa 27. 11. 2014 daňové priznanie za uvedené zdaňovacie obdobie, v ktorom priznal dodanie tovarov a služieb podľa § 8, § 9 zákona o DPH a zároveň si v identickej sume uplatnila nárok na odpočet dane podľa zákona o DPH. Druhé dodatočné daňové priznanie bolo podané dňa 12. 12. 2014 opätovne negatívne (s nulovými hodnotami). S poukazom na doteraz zistené skutočnosti vyplývajúce z administratívneho spisu, bol správny súd toho názoru, že pre účely daňovej kontroly u žalobcu a preukazovania dodania stavebných prác žalobcovi zo strany uvedenej spoločnosti, je výsluch X. U. ako bývalej konateľky spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. ohľadne opakovaného podávania daňových priznaní a podávania kontrolných výkazov touto spoločnosťou nadbytočný a právne irelevantný. Na doplnenie uviedol, že nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade dodávok stavebných prác, správca dane neodôvodnil podávaním týchto priznaní a kontrolných výkazov, resp. nevykonaním prác, ale spochybnil žalobcom predložené doklady o dodaní prác zo strany deklarovaneho dodávateľa, čo súvisí so vznikom daňovej povinnosti u tohto dodávateľa a následne i s právom žalobcu na odpočítanie dane.

25. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach (vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014 v sume 7.703,21 eur) o porušení § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ cit. zákona zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, keďže neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z dodaného tovaru podľa predložených listín. Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť bez ohľadu na to, či boli žalobcom namietané. Nezistil ani dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnou citáciou dotknutých právnych predpisov uvedených v rozhodnutí žalovaného, ktoré

je predmetom súdneho prieskumu, v spojení s rozhodnutím správcu dane.

26. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

27. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu v zákonom stanovenej lehote podal žalobca kasačnú sťažnosť. Žalobca kasačnú sťažnosť odôvodnil s poukazom na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. g/ SSP z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom, keď krajský súd nesprávne interpretoval ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH a ustanovenia § 24 Zákona č. 563/2009 Z.z.

28. Sťažovateľ uviedol, že všetky žalobné dôvody žalobca zhrnul pod výhrady týkajúce sa otázky dokazovania v rámci daňového konania a daňovej kontroly, tvrdil, že vykonal všetky tie dôkazy, ktoré reálne bolo možné a spravodlivé od neho požadovať, na takto vykonané dokazovanie žalovaný neprihliadal v súlade so zásadou o hodnotení dôkazov, nezohľadnil v otázke dokazovania judikatúru súdneho dvora EÚ.

29. Namietal, že v konaní nebola vypočutá konateľka X. U., hoci za jej pôsobenia vo funkcii konateľa boli služby dodané, ona bola zodpovedná za realizáciu týchto obchodov na strane dodávateľa, ako aj za riadne účtovanie a zdaňovanie uvedených transakcií vrátane vykazovania dane z pridanej hodnoty vo vzťahu k správcovi dane.

30. Žalovaný neuznal žalobcovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaniteľné plnenia dodané spoločnosťou NIKKACIA, s.r.o., v súčasnosti zapísanej v obchodnom registri pod obchodným názvom CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV.ALŽBETY, s.r.o. Svoje rozhodnutie zdôvodnili v podstate tým, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení konkrétnym daňovým subjektom - platiteľom dane NIKKACCIA s.r.o., avšak samotné faktické zrealizovanie stavebných prác, ktoré boli predmetom fakturácie nebolo sporné a preukázateľné bolo samotným zhotovením diela žalobcom, jeho odovzdaním investorovi, ktoré skutočnosti považuje žalobca za preukázané stavbou samotnou ak aj vykaným dokazovaním, najmä čestným vyhlásením stavebného dozoru a svedeckými výpoveďami svedkov. Svoj názor oprel žalovaný výlučne o skutočnosť, že dodávateľ stavebných prác nepotvrdil ich dodanie, z dôvodu nesúčinnosti samotného dodávateľa nebolo možné preveriť reálne uskutočnenie prác.

31. Žalovaný však vo vzťahu ku konateľke dodávateľa prác X. U. sám konštatoval, že pre chorobu ju nevypočul, pričom ďalšie návrhy žalobcu na doplnenie dokazovania ohľadom zistenia jej zdravotného stavu a možnosti podať svedeckú výpoveď nevykonal, a to napriek tomu, že takýto návrh žalobca predložil. Jej svedecká výpoveď by pritom mala vypovedať hodnotu tak ku samotnému uskutočneniu prác dodávateľom prác, ako aj k otázke splnomocnenia spoločnosti na zastupovanie dodávateľa a tiež k otázkam týkajúcich sa kontrolných výkazov na DPH. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj z rozsudku Krajského súdu v Nitre v konečnom dôsledku vyplýva, že skutočnosť, že správca dane nevypočul konateľa spoločnosti X. U. a táto nepotvrdila dodanie služieb bola dôvodom, pre ktorý nárok žalobcu na odpočet DPH poprel. Nie je pritom pravdou, že by bola konateľka nekontaktná, z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že jej aktuálny zdravotný stav nedovolil vo veci vypovedať, pričom táto skutočnosť však nemôže byť vyhodnotená na ťarchu žalobcu.

32. Žalobca namietal, že vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti a dôkazy rozhodnutie žalovaného nie je v súlade s obsahom administratívneho spisu, že zistenia žalovaného nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a z celého procesu daňovej kontroly priamo nevyplývajú. Žalovaný nevydal rozhodnutie na báze objektivity podporenej faktami a dôkazmi, ale na základe všeobecných a nedostatočných poznatkov ohľadne konateľa spoločnosti NIKKACCIA s.r.o., čo je podľa názoru žalobcu pre nepreukázanie skutočností priamo súvisiacich s preverovanými faktúrami a uskutočneným zdaniteľným plnením

neprípustné. Zároveň nezohľadnil v dostatočnej miere výpovede vypočutých svedkov, ktorí jednoznačne potvrdzovali tvrdenia žalobcu. Žalobca preto namietal, že bol v konaní znevýhodnený a poškodený tým, že žalovaný nevyhodnotil všetky dôkazy v ich vzájomných súvislostiach a na dôkazy v prospech daňového subjektu neprihliadol. Zo svedeckých výpovedí svedkov pritom vyplynul nad rámec toho, čo uviedol žalovaný vo svojom rozhodnutí aj poznatok svedkov o tom, že na stavbe robili ľudia pre spoločnosť NIKKACCIA s.r.o. ako aj o tom, že reálne bolo zo strany žalobcu dodávateľovi zaplatené.

33. Žalobca okrem toho v konaní namietal, že žalovaný dospel k svojmu záveru o neodôvodnenom uplatnení nároku na odpočet DPH napriek skutočnosti, že nezistil v dokladoch žalobcu žiadne nezrovnalosti alebo porušenia všeobecne záväzných právnych predpisov, najmä zákona o účtovníctve a zákona o dani z pridanej hodnoty, ktoré by akýmkoľvek spôsobom mohli vyvolávať pochybnosti o reálne uskutočnených dodávkach a napriek skutočnosti, že reálne uskutočnenie stavebných prác nespochybňuje. Vychádzal tak výlučne zo skutočností, ktoré žalobca nevie ovplyvniť a za ktoré nezodpovedá. Daňový subjekt má byť zaťažený dôkazným bremenom ohľadom faktického dodania služby, na zabezpečenie ktorého si chce náklady daňovo uplatniť. V tomto smere si svoju povinnosť žalobca už na základe predložených prvotných dokladov a evidencii splnil. Tým naplnil podstatu ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. pre odpočet dane, keď mal za to, že dodávateľovi NIKKACCIA s.r.o. daňová povinnosť z prijatého plnenia za zhotovenie diela bezpochyby vznikla a pokiaľ si ju tento dodávateľ nespĺnil, mal žalovaný konať proti nemu.

34. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný a následne ani Krajský súd v Nitre sa neriadili pri svojom rozhodovaní judikatúrou súdneho dvora EÚ, hoci je pre ich rozhodovaciu činnosť záväzná. Z rozhodnutí súdneho dvora EÚ vo všeobecnosti vyplýva, že právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa daňového subjektu a dodávateľových subdodávateľov nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V rozsudku Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), Súdny dvor vyslovil, že každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Obdobné stanovisko potom zaujal aj NS SR vo svojom rozhodnutí 6Sžf/10/2012 z 28. novembra 2012. Žalobca poukázal aj na ďalšie rozhodnutia súdov SR ako aj na judikatúru európskych súdov, ktoré sa zaoberajú otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane. Tak tomu bolo napríklad v rozhodnutí NS SR 3 Sžf 1/2010, kde súd otázku zásadného právneho významu vyriešil vyslovením právnej vety, v zmysle ktorej v prípade, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa, keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil resp. ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi, ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu a za ktoré zodpovedá iný subjekt.

35. Žalobca poukázal na to, aby v súlade s ústavnou zásadou právnej istoty žalovaný skutkovo rovnakú situáciu, vyplývajúcu z citovaných rozhodnutí vyhodnotil v prospech žalobcu. V tejto súvislosti dal do pozornosti rozhodnutie z 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalobca mal za to, že nárok na odpočet DPH mu vznikol a na priznanie tohto nároku splnil všetky zákonom stanovené podmienky. Nesprávne právne posúdenie vecí podľa žalobcu spočíva v nesprávnej aplikácii ustanovenia 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. a ust. 24 zákona č. 563/2009 Z.z.. Žalobca je toho názoru, že dodávateľovi služby vznikla v súlade s ust. 49 ods. 1 Zákona o DPH daňová povinnosť, ktorú si on nespĺnil a pre ktorú skutočnosť je potrebné postihnúť túto spoločnosť, a nie žalobcu, ktorý o nespĺnení povinnosti svojho dodávateľa nemal vedomosť a jej splnenie nemohol ani ovplyvniť. Nesprávne právne posúdenie vecí vo vzťahu k ust. 3 ods. 3 Daňového poriadku videl žalobca vtom, že žalovaný nehodnotil všetky dôkazy, ktoré v konaní vyšli najavo, a nehodnotil ich vo vzájomnej súvislosti, keď dospel k záveru o neodôvodnenom uplatnení nadmerného odpočtu napriek tomu, že žalobca preukázal zhotovenie diela po stránke materiálnej, predložil všetky listiny na vec sa vzťahujúce a jeho dôkazy a tvrdenia boli podporené aj výsluchmi svedkov. Žalobca je preto toho názoru, že žalovaný nepostupoval v súlade s ust. § 3 ods. 3 a § 24 Daňového poriadku.

36. Na základe uvedených skutočností žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 14.3.2018 sp. zn. 11S/ 257/2016 zmenil tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného zo dňa 21.10.2016, číslo rozhodnutia 104156686/2016 o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

37. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný, poukázal na to, že žalobca v kasačnej sťažnosti uvádza opakovane tie isté námietky ku ktorým sa žalovaný už vyjadroval a krajský súd správnosť záverov žalovaného potvrdil. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane a svojim konaním porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH. Dokazovaním nebolo preukázané, že služby by boli žalobcovi skutočne dodané deklaroványm dodávateľom tak, ako to žalobca tvrdí na základe predložených dodávateľských faktúr. Skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu zo strany subjektu na nich uvedenom, ako dodávateľ - NICKACCIA,s.r.o.. Dodávateľ vykonanie - dodanie služieb nepotvrdil, je dlhodobou nekontaktná osoba oprávnená konať za dodávateľa vedome odmietla poskytnúť správcovi dane v danej veci doklady - dôkazy a vysvetlenia, dodávateľ uskutočnenie služieb pre žalobcu nepriznal a nehlási sa k ich vykonaniu, v mene dodávateľa vystupovali osoby, ktorých vzťah dodávateľovi nie je zrejmy a nebol zrejmy ani žalobcovi, načasovanie, rozsah a spôsob uskutočnenia zmien, ktoré nastali u dodávateľa nasvedčuje takému spôsobu vykonávaniu podnikateľskej činnosti, ktorý nemá za cieľ naplniť základnú zákonnú podstatu podnikania. Zároveň poukázal na to, že podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Košice I bola spoločnosť Charitatívna organizácia Svätej Alžbety s.r.o., Strážne (do 30.12.2014 NICKACCIA, Jacovce) na základe Okresného súdu Košice I č.k. 33Cbr/121/2016 od 08.05.2018 zrušená bez likvidácie a k 16.06.2018 z obchodného registra ex offio vymazaná. Vzhľadom na uvedené skutočnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

III. Konanie pred kasačným súdom, právne názory

38. 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 jednohlasne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

39. 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 28.11.2019 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

40. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky za existencie ktorých možno určiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie júl 2014 v sume 7.703,21,- eur a nepriznať mu uplatnený nadmerný odpočet z došlých faktúr.

41. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (znenie účinné do 30. 9.2014 predmetom dane je

a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

42. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) veta pred bodkočiarkou zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak.

43. Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH 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.

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

44. 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.

45. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

46. Podľa § 51 ods. 1, 2 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

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

(2) Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

47. Podľa § 71 ods. 1 písm. a) a c), ods. 3 zákona o DPH na účely tohto zákona a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry, c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

(3) Zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

a) kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,

b) zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu 29) alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,

c) elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,

d) iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

48. Podľa § 72 ods. 1 písm. a) zákona o DPH platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou.

49 Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa 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. 67. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

50. 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, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

51. Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

52. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

53. Podľa § 3 ods. 7 daňového poriadku daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

54. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, 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.

55. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

56. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

57. Podľa § 24 ods. 4 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.

58. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

59. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

60. Podľa § 74 ods. 2 veta prvá daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní.

61. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

62. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

63. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára

2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

64. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

65. Z predloženého súdneho a administratívneho spisu žalovaného, kasačný súd zistil, že na základe oznámenia správcu dane zo dňa 06. 11. 2014 sa u žalobca dňa 10. 12. 2014 začala daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014. V uvedený deň bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za prítomnosti konateľa žalobcu a externej účtovníčky žalobcu a správcovi dane boli odovzdané tam uvedené doklady. Platiteľ dňa 25. 08. 2014 podal riadne daňové priznanie za uvedené zdaňovacie obdobie júl 2014 s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu - vlastná daňová povinnosť v sume 1.835,23 eur. Následne dňa 12.09.2014 podal dodatočné daňové priznanie s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu - vlastná daňová povinnosť v sume 52,31 eur a 16. 10. 2014 daňový subjekt podal ďalšie dodatočné daňové priznanie s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu - vlastná daňová povinnosť v sume 1.835,23 eur.

66. V predloženej administratívnej spise sa nachádza i zmluva o „Výpomoci pri montážach a stavebných prácach“ č. 079/2014 zo dňa 16. 04. 2014 uzavretá medzi spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. (zastúpená Y. I. R. splnomocnenou na konanie v mene spoločnosti na všetky právne úkony, konateľ X. U.) ako zhotoviteľom a žalobcom ako objednávateľom, pričom v čl. II tejto zmluvy je uvedený jej predmet. Na základe tejto zmluvy spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľ vystavila pre žalobcu ako odberateľa 12 faktúr špecifikovaných v protokole správcu dane a v rozhodnutí žalovaného (strana 13 - 14) všetky s predmetom fakturácie služieb na základe zmluvy č. 079/2014 zo dňa 16. 04. 2014 - murárske a ostatné práce podľa dodacieho listu na zákazke: N. Zámky - ul. Vajanského 45, na základe ktorých si daňový subjekt (žalobca) v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 7.703,21 eur.

67. V predloženom administratívnom spise sa nachádza i daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2014, ktoré podala spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. dňa 25. 08. 2014 (Y. I. R. - splnomocnená na podanie daňového priznania), v ktorom sú uvedené všetky údaje v nulovej hodnote a následne podal ďalšie dve dodatočné daňové priznania. Dňa 29. 11. 2014 podala táto spoločnosť prvé dodatočné daňové priznanie za uvedené zdaňovacie obdobie, v ktorom priznal dodanie tovarov a služieb podľa § 8, § 9 zákona o DPH a zároveň si v identickej sume uplatnila nárok na odpočet dane podľa zákona o DPH. Ďalšie dodatočné daňové priznanie za uvedené zdaňovacie obdobie bolo podané dňa 12. 12. 2014 a v ňom sú uvedené taktiež všetky údaje v nulovej hodnote, pričom ako osoba oprávnená na podanie daňového priznania je uvedený Y. O. T..

68. Následne bola ako svedkyňa predvolaná na výsluch Božena Slezáková (konateľka spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. od 29. 04. 2011 do 31. 12. 2014, ktorá bola podľa predložených faktúr dodávateľom žalobcu), pričom zásielka zasielaná na adresu sídla uvedenej spoločnosti rovnako ako i zásielka zasielaná menovanej ako fyzickej osobe sa vrátila ako neprevzatá v úložnej dobe. V priebehu začatej daňovej kontroly bolo správcovi dane oznámené (oznámenie č. 5 zo dňa 15. 01. 2015), že spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. sa premenovala na CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o., ktorá rozporuje všetky faktúry vystavené pre spoločnosť žalobcu v roku 2014 a tieto boli vyradené z účtovníctva, nakoľko nebolo uskutočnené daňové plnenie.

69. V zmysle oznámenia zo dňa 05. 02. 2015 o rozšírení daňovej kontroly bolo žalobcovi oznámené, že daňová kontrola začatá dňa 10. 12. 2014 bude rozšírená o daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014 až október 2014. Správca dane opätovne zaslal predvolanie na pojednávanie pre fyzickú osobu X. U. a spoločnosť CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o., pričom obe zásielky sa vrátili ako neprevzaté v odbernej dobe.

70. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní bola s konateľom žalobcu spísaná dňa 11. 03. 2015 za účelom oboznámenia s doterajšími zisteniami a odovzdania ďalších dokladov v súvislosti s rozšírením daňovej kontroly. Konateľovi žalobcu bolo oznámené, daňový subjekt NIKKACCIA, s.r.o. podal za zdaňovacie obdobie jún - december 2014 negatívne daňové priznania, na ktorých je ako osoba oprávnená na podanie daňového priznania uvedené meno Y. I. R.. V novembri 2014 spoločnosť podala dodatočné daňové priznania a v decembri 2014 opakovane podala negatívne dodatočné daňové priznania, v ktorých boli negované všetky tuzemské dodania, priznané podaním dodatočných daňových priznaní. Žalobca bol vyzvaný, aby preukázal svoje tvrdenia v zmysle predložených listinných dokladov a reálnosť zdaniteľných plnení tak, ako ich deklaroval v daňových priznaniach. Konateľ žalobcu oznámil, že zabezpečí osobnú účasť ním navrhnutých svedkov.

71. Následne správca dane požiadal Daňový úrad Žilina o vypočutie svedkyne X. U. (bývalej konateľky spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o.) a opätovne zaslal predvolanie na pojednávanie pre spoločnosť CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o. s výzvou na predloženie dokladov (predvolanie sa opätovne vrátilo ako neprevzaté v odbernej lehote).

72. Dňa 08. 04. 2015 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu, ktorý bol opätovne oboznámený s priebehom daňovej kontroly, doterajšími zisteniami a s tým, že adresa osoby menom Y. I. R. v registri obyvateľov SR nebola zistená. Konateľ žalobcu navrhol vypočuť ako svedkov T. T. W. a V. X. ohľadne úhrady faktúr prijatých od spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľa. Žalobca bol opätovne vyzvaný, aby preukázal reálnosť zdaniteľných plnení tak, ako ich deklaroval v daňových priznaniach.

73. Dňa 27. 05. 2015 bol za účasti konateľa žalobcu vypočutý ako svedok Bc. Matúš W., ktorý uviedol, že dodávky stavebných prác pre žalobcu za spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. zabezpečoval pán U. a jednalo sa o fasádne práce. Taktiež bol dvakrát prítomný, keď konateľ žalobcu tejto osobe uhradil faktúry za stavebné práce vykonané spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. Na otázku konateľa žalobcu svedok uviedol, že vie o tom, že dodávateľom stavebných prác pre žalobcu pri obnovách bytových domov bola spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. a zastupoval ju pán U.. Svedkyňa T.. V. X. (manželka konateľa žalobcu) bola vypočutá dňa 11. 06. 2015 a uviedla, že spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. dodávala pre žalobcu rôzne stavebné práce, počula telefonáty s pánom U. a taktiež ho videla v Nitre v súvislosti s úhradou za fakturované práce. Správca dane zistil, že osoba s menom J.. N.. T. U. má od 08. 09. 2011 vedený pobyt v Topolčanoch, a predvolanie mu zaslal verejnou vyhláškou.

74. Daňový úrad Žilina v podaní zo dňa 08. 07. 2015 správcovi dane vykonávajúcemu u žalobcu daňovú kontrolu oznámil na základe jeho dožiadania zo dňa 24. 03. 2015, že X. U. (nar. 1931) bola dvakrát riadne predvolaná na pojednávanie, ale zásielka sa vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote. Predvolanie sa nepodarilo doručiť ani pri miestnom zisťovaní, pretože na uvedenej adrese sa nikto nenachádzal. X. U. nebolo možné ani predviesť, nakoľko podľa oznámenia OR PZ v Žiline zo dňa 29. 06. 2015 a údajov poskytnutých jej manželom Y. U. je po silnom infarkte a má doporučený kľudový režim.

75. Dňa 05. 08. 2015 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol konateľ žalobcu oboznámený s doterajším priebehom daňovej kontroly a zistenými skutočnosťami. Správa dane opakovane vyzval žalobcu ako daňový subjekt, aby svoje tvrdenia vyplývajúce z predložených listinných dokladov preukázal. Následne žalobca v podaní zo dňa 13. 08. 2015 navrhol, aby správca dane preveril kontrolné výkazy k dani z pridanej hodnoty vystavené spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. za obdobie jún - október 2014.

76. Správca dane dňa 16. 10. 2015 spísal protokol z daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie jún - október 2014, v ktorom zopakoval výsledky daňovej kontroly a zo záverov ktorého vyplýva, že za zdaňovacie obdobie júl 2014 žalobca v opravenom daňovom priznaní uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 1.835,23 eur a uplatnil si odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predložených faktúr, pričom daňovou kontrolou bola zistená daň (vzťah k štátnemu rozpočtu) celkom v sume 9.538,44 eur a rozdiel daňovej povinnosti žalobcu v sume 7.703,21eur (9.538,44 - 1.835,23 eur). Jednalo sa o odpočítanie dane z pridanej hodnoty v tejto sume na základe faktúr vystavených spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľom za dodanie stavebných prác v mesiaci júl 2014, pričom daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie dodania služieb uvedenou spoločnosťou. Protokol z daňovej kontroly bol doručený žalobcovi dňa 16. 10. 2015 spolu s výzvou zo dňa 16. 10. 2015 na vyjadrenie sa k nemu. Žalobca podal vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly, v ktorom navrhol doplniť dokazovanie.

77. Ďalšie pojednávanie sa uskutočnilo dňa 12. 01. 2016 a jeho účelom bolo prerokovanie pripomienok žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly. Žalobca zastúpený právnu zástupkyňou v podaní zo dňa 02. 02. 2016 navrhol doplniť dokazovanie (okrem iného preveriť, či X. U. je z hľadiska zdravotného stavu spôsobilá vypovedať a v kladnom prípade ju vypočuť na okolnosti podania dodatočných daňových priznaní a kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty, preveriť spôsob zániku funkcie konateľa u nej, preveriť osobu H. T.), pričom okrem iného oznámil i adresu N.. J.. T. U. a predložil čestné prehlásenie N.. Ž. U. o tom, že videl na zákazkách realizovaných žalobcom v roku 2014 v prospech Novozámockého bytového družstva vykonávať fasádne montážne práce 8 - 12 ľudí v závislosti od počasia.

78. Následne správca dane opakovane predvolal N.. Dr. T. U. z udanej adresy (ktorú i preveroval v registri obyvateľov), ale zásielka sa vrátila s tým, že adresát je neznámy. Miestnym zisťovaním bolo zistené, že na udanej adrese je opustený rodinný dom, v ktorom menovaný nebýva.

79. Správcovi dane boli poskytnuté informácie z daňovej správy, že spoločnosť CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o. podala dodatočné kontrolné výkazy k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún až september 2014 a október 2014, ktoré boli vyhodnotené ako nesprávne a nie sú v nich evidované žiadne transakcie. Taktiež boli podané i dodatočné daňové priznania, ktoré sú negatívne a k priznaniu zdaniteľných plnení nedošlo. Dňa 15. 06. 2015 boli spísané zápisnice o ústnom pojednávaní a ako svedok boli vypočutí T. J. a T. W..

80. Dňa 25. 07. 2016 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti právneho zástupcu žalobcu, na ktorom boli oboznámené výsledky dokazovania vo vyrubovacom konaní. Dňa 02. 08. 2016 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým žalobcovi určil za zdaňovacie obdobie júl 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 7 703,21 eur, nepriznal mu uplatnený nadmerný odpočet z došlých faktúr. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil.

81. Sťažovateľ v konaní pred krajským súdom ako aj v kasačnej sťažnosti poukazoval v zásade na to, že samotné faktické zrealizovanie stavebných prác, ktoré bolo predmetom fakturácie nebolo sporné a bolo preukázateľné samotným zhotovením diela, jeho odovzdaním investorovi. Ďalej sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ako aj v žalobe namietal nevypočutie konateľky spoločnosti dodávateľa X. U. a nezohľadnenie v dostatočnej miere výpovedí ostatných vypočutých svedkov, ktorí mali potvrdiť tvrdenia žalobcu.

82. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly ako aj v rámci daňového konania vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane vo vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia podloženého faktúrou, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, resp. vyzval sťažovateľa na predloženie dokladov. Správca dane nevykonala iba formálnu kontrolu podkladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

83. Vo vzťahu ku kasačnej námietke (ktorá bola zároveň aj žalobnou námietkou žalobcu) nevypočutia svedkyne X. U., ktorá bola konateľkou dodávateľskej spoločnosti NIKKACCIA s.r.o. v (následne táto spoločnosť zapísaná pod obchodným názvom Charitatívna organizácia Svätej Alžbety,s.r.o. resp. už ku dňu 16.6.2018 zrušená bez likvidácie a ex offo vymazaná z obchodného registra) sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením uvedenej námietky krajským súdom v bode 47. a 48. s odôvodnením, ktorej námietky sa v plnom rozsahu stotožňuje a naň odkazuje. Pokiaľ sa týka kasačnej námietky, že správca dane zároveň nezohľadnil v dostatočnej miere výpovede vypočutých svedkov, ktorí jednoznačne potvrdili tvrdenia žalobcu, kasačný súd udáva, že táto námietka je vo všeobecnej rovine, je nekonkrétna a preto je neopodstatnená.

84. Najvyšší súd zároveň udáva a poukazuje na rozhodnutie 1Sžf/111/2015 a tiež 1Sžf/81/2015 v ktorom súd uviedol : „ 22. Najvyšší súd už v skutkovo a právne obdobnej veci v rozsudku sp. zn. 1Sžf/81/2015 uviedol: „V súvislosti s uvedeným na tomto mieste Najvyšší súd poukazuje na charakter tvrdenej činnosti dodávateľa, o uskutočnení ktorej sa mala v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia, ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d).

Pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone

činností spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných žalobcom alebo jeho dodávateľmi, potom neuniesol dôkazné bremeno.

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

Podľa § 46d ods. 1 Stavebného zákona v citovanom znení stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie uloženej na stavenisku; zaznamenávajú sa v ňom všetky podstatné udalosti, ktoré sa stali na stavenisku. Do stavebného denníka sa zapisujú všetky dôležité údaje o stavebných prácach, o vykonávaní štátneho stavebného dohľadu, štátneho dozoru, dozoru projektanta nad vykonávaním stavby a autorského dozoru a o iných činnostiach ovplyvňujúcich stavebné práce a priebeh výstavby.“

85. Najvyšší súd konštatuje, že správca dane mal právo preveriť realnosť uskutočnenia stavebných prác, ktoré ako také spochybnené neboli, bolo na žalobcovi aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa neodlišuje od ním vykonávaných obchodov. Kasačný súd na tomto mieste poukazuje na základnú zásadu obchodného práva a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky podnikania (vid' § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíval v zmysle § 263 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú opodstatnené. Žalobca v rámci daňového konania predložil faktúry za zdaňovacie obdobie júl 2014. Pokiaľ sa týka svedeckých výpovedí, z týchto nie je zrejmé, aké stavebné práce boli vykonané, nie je zrejmý rozsah prác, kto ich vykonal, nie je preukázané, či to boli zamestnanci deklarovaného dodávateľa, alebo sa malo jednať o práce vykonané subdodávateľsky a kto ich prevzal. Predložené dodacie listy odkazujú na súpisy vykonaných prác, ktoré sú bez uvedenia dátumu a osoby, ktorá súpis vyhotovila, nie je zrejmé kto tento odsúhlasil a ani z týchto nie je zrejmé, kto práce vykonal.

86. Kasačný súd poukazuje na § 24 ods. 1 Daňového poriadku a opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, GMNT Leus Den a Holín group, C 487/01 a C-7/02, Z.b. s-I-5337 bod 76 ako aj 21. februára 2006 Halifax a iné, C-255/02, Z.b. s-I.1609, bod 71). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní spočívala jednoznačne na daňovom subjekte žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

87. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane, svojim konaním porušil ust. § 49 ods. 1 a ods. 2 pís. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 pís. a) zákona o DPH. V konaní pred správnymi orgánmi nebolo preukázané, že služby (stavebné práce) boli žalobcovi dodané deklarovaným dodávateľom, tak ako to žalobca tvrdil podľa predložených faktúr práve s poukazom na vykonané dokazovanie zo strany správcu dane a žalovaného.

88. Vo vzťahu k poukazu sťažovateľa na rozsudok Najvyššieho súdu SR 3Sžf/1/2010 najvyšší súd konštatuje, že s týmto sa jednoznačne vysporiadal v odôvodnení svojho rozsudku krajský súd a to v bode 61. odôvodnenia rozsudku, ktorého závery si osvojuje aj kasačný súd.

89. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, najvyšší súd v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti sťažovateľa, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo v súlade so zákonom a krajský súd postupoval vecne správne, keď žalobu zamietol s poukazom na § 190 SSP. Kasačný súd sa stotožnil s právnou argumentáciou krajského súdu a kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

90. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, len ak to možno spravodlivo očakávať.

91. Tento rozsudok bol prijatý v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

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