

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/78/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200341
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 04. 2019
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2019:4018200341.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členiek senátu JUDr. Dariny Vargovej a JUDr. Olgy Kováčovej, v právnej veci žalobcu: W., s.r.o., J., A., IČO: 36 274 321, zastúpeného JUDr. Vlastimilom Petřekom, PhD., advokátom, Zátíšie 1841/23, Sládkovičovo, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 29. 04. 2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100405494/2018 zo dňa 19. 02. 2018, takto

rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č.: 100405494/2018 zo dňa 19. 02. 2018 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č.: 102313573/2017 zo dňa 07. 11. 2017 a v e c v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.
Súd p r i z n á v a žalobcovi právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Na základe oznámenia správcu dane o daňovej kontrole zo dňa 12. 04. 2016 sa dňa 23. 05. 2016 začala u žalobcu daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2014. V uvedený deň bol správcom dane spísaný úradný záznam, z ktorého vyplýva, že sa žalobca zahájenia daňovej kontroly nezúčastnil z dôvodu, že sa nachádza pracovne v zahraničí.

2. Predmetom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie august 2014 boli dodávateľské faktúry vystavené spoločnosťou B. s.r.o., číslo: 2014057 zo dňa 01. 08. 2014 na sumu 38.346,54 eura (DPH 6.391,09 eura) za prevedenie práce, ku ktorej bol vystavený protokol o odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 01. 08. 2014 s označením druhu vykonanej práce: oprava 2ks parných kondenzátorov čiastočným pretrubkovaním, demontážne a montážne práce k výkonu K. aparátov pre TK T. na L a prípravné montážne a zväračské práce - vyhrievanie K. počas nábehu L podpísané nečitateľným podpisom odovzdávajúceho - spoločnosti B. s.r.o. a preberajúceho - žalobcu, spolu s vystavenou objednávkou zo dňa 23. 06. 2014, faktúra č. 2014058 zo dňa 04. 08. 2014 na sumu 84.752,05 eura (DPH 14.125,34 eura) s predmetom fakturácie - výmena reg. vent. FV5229, PV55401, PV5265, FV5, demont. a mont. posúvačov, odst.2014, demont. mont. reg. arm: HC 56407, XV 56406, HV 5642, vým. reg. vent. BOMAF: PV 5617B a TV 5617B, odstáv.práce 2014, ČP3 v B. K., spolu s protokolom o odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 04. 08. 2014 a objednávkou zo dňa 15. 07. 2014, faktúra č. 2014059 zo dňa 08. 08. 2014 na sumu 25.885,26 eura (DPH 4.314,21 eura) za prevedené práce na obj. polyfunkčný objekt. A. 5, I., spolu s protokolom o odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 01. 08. 2014 a objednávkou zo dňa 27. 06. 2014, faktúra č. 2014060 zo dňa 13. 08. 2014 na sumu 96.252,18 eura (DPH 16.042,03 eura) za opravu strojov počas odstávky, výmenu varáka výpierky CO2, rekonštr. pigtialov reform. I na L., prevedené práce na výrobní L a vent., spolu s protokolom odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 13. 08.

2014 a objednávkou zo dňa 03. 07. 2014 a faktúra č. 2014061 zo dňa 19. 08. 2014 na sumu 21.037,20 eur (DPH 3.506,20 eur) za prevedené práce - zemný plyn DN200 PN63 PARAVDN350 PN63, spolu s protokolom o odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 18. 08. 2014 a objednávkou zo dňa 30. 06. 2014.

3. Správca dane predvolal na výsluch svedka Z. C. C. (Bulharsko), bývalého konateľa spoločnosti B. s.r.o.. Zásielka bola doručená adresátovi dňa 05. 12. 2016, na výsluch sa nedostavil.

4. Daňový úrad Bratislava v podaní zo dňa 15. 12. 2016 na základe dožiadania správcu dane oznámil, že dňa 07. 12. 2016 zamestnanec správcu dane nahliadol do spisu daňového subjektu X. s.r.o. (právny nástupca spoločnosti B. s.r.o. cez spoločnosti X. & T. s.r.o., B. U., s.r.o.) a zistil, že zásielky adresované uvedenému daňovému subjektu sa z adresy jeho sídla vracajú správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“, na adrese spoločnosti sa nachádza neudržiavaná budova, ktorá nie je označená ako sídlo uvedeného subjektu. Zásielky adresované konateľovi spoločnosti - W. A. P. I. - A. (Francúzsko) sa vracajú späť správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Dňa 13. 12. 2016 zamestnanci správcu dane vykonali telefonický hovor so zamestnancami spoločnosti U. D. a X., k. s., ktorá je správcom konkurznej podstaty úpadcu X. s.r.o., pričom zamestnankyňa správcu konkurznej podstaty sa vyjadrila, že k otázkam ohľadne úpadcu sa vyjadrila v protokole zo dňa 21. 11. 2015, pričom doručila i odpoveď, z ktorej vyplynulo, že uznesením Okresného súdu Bratislava I sp. zn. 8K/53/2015 zo dňa 07. 11. 2016 súd ustanovil do funkcie správcu konkurznej podstaty úpadcu X. s.r.o. spoločnosť U. D. a REK., k. s.. Správca konkurznej podstaty nedisponuje žiadnymi účtovnými ani osobnými dokladmi daňového subjektu X. s.r.o., ani jeho právnych predchodcov, lebo dokumenty neboli odovzdané a nemá vedomosť o tom, kde sa dokumentácia nachádza, a tiež nevie, kto takou vedomosťou disponuje. Spoločnosť nie je schopná kontaktovať ani úpadcu, ani jeho konateľa. Uvedený subjekt - úpadca nekomunikuje so správcom dane, ani so správcom konkurznej podstaty, posledné daňové priznanie podal za zdaňovacie obdobie jún 2010 a má nedoplatky v sume 2.149.580,50 eur, z toho 2.102.886,38 eura na dani z pridanej hodnoty.

5. Z nahliadnutia do spisu daňového subjektu X. s.r.o. vyhotovil Daňový úrad Bratislava úradný záznam zo dňa 12. 12. 2016. Dňa 10. 02. 2016 vyhotovil Daňový úrad Bratislava úradný záznam, z ktorého vyplýva, že spoločnosť X. s.r.o. je od 16. 12. 2015 právnym nástupcom spoločnosti B. U., s.r.o., ktorá je od 25. 09. 2015 právnym nástupcom spoločnosti X. X. & T. s.r.o., ktorá je od 27. 08. 2015 právnym nástupcom spoločnosti I., s.r.o., a táto spoločnosť je od 25. 02. 2015 právnym nástupcom preverovanej spoločnosti W. s.r.o.. Zamestnanci správcu dane zaslali štatutárnemu orgánu X. s.r.o. predvolanie zo dňa 14. 01. 2016. Ústne pojednávanie v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií z Rakúska sa malo konať 09. 02. 2016 na Daňovom úrade Bratislava. Konateľ sa na ústne pojednávanie bez ospravedlnenia nedostavil, predvolanie sa vrátilo s poznámkou „adresát neznámy“.

6. Výzvou zo dňa 29. 04. 2016 Daňový úrad Bratislava vyzval spoločnosť X. s.r.o. na predloženie tam uvedených písomností. Dňa 09. 08. 2016 bol spísaný úradný záznam na Daňovom úrade Bratislava o miestnom zisťovaní zo dňa 08. 08. 2016 v spoločnosti X. s.r.o. za účelom preverenia sídla spoločnosti. Miestnym zisťovaním boli zistené skutočnosti, že na adrese (Okružná 3239, Modra), kde by sa mala nachádzať adresa sídla spoločnosti, sa nachádza neudržiavaná budova (bývalá ubytovňa) a označenie spoločnosti X. s.r.o. sa na nej nenachádza. Sídlo spoločnosti X. s.r.o. sa nepodarilo preveriť.

7. Úradný záznam zo dňa 14. 12. 2016 spísaný na Daňovom úrade Bratislava zachytáva telefonickú komunikáciu so zamestnankyňou spoločnosti U. D. a X., k. s., správcu konkurznej podstaty spoločnosti X. s.r.o., z ktorej vyplýva, že správca nedisponuje dokumentmi ani kontaktom na daňový subjekt X. s.r.o. a pripojil i písomnú odpoveď zo dňa 08. 12. 2016.

8. Správca dane opakovane predvolal na výsluch Z. C. C., ktorému bola zásielka doručená dňa 17. 01. 2017, na výsluch (dňa 16. 01. 2017) sa nedostavil.

9. Výzvou zo dňa 12. 01. 2017 bol žalobca správcom dane vyzvaný, aby v stanovenej lehote predložil dôkazy preukazujúce tvrdenia, ktoré preukazujú dodanie prác na základe faktúr uvedených v bode 2 tohto rozsudku od spoločnosti B..r.o., na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty.

10. Dňa 01. 02. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu, na ktorom predložil správcovi dane objednávky spolu s montážnym denníkom a zmluvou o dielo zo dňa 30. 05.

2014 uzavretou medzi objednávateľom - žalobcom a zhotoviteľom - spoločnosťou B. s.r.o. (za ktorého konal Z. C. C.), podľa ktorej sa zhotoviteľ zaviazal vykonať pre objednávateľa montážne práce podľa požiadavky a dohody s objednávateľom. Zhotoviteľ sa zaviazal vykonať dielo od 01. 06. - 30. 06. 2014.

11. Následne správca dane v podaní zo dňa 08. 03. 2017 písomne oboznámil žalobcu so zistenými skutočnosťami, ku ktorým sa žalobca vyjadril v podaní zo dňa 31. 03. 2017.

12. Protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie jún, august, september, október, november 2014 bol spísaný dňa 19. 04. 2017 a spolu s výzvou zo dňa 20. 04. 2017 zaslaný na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a žalobcovi doručený dňa 24. 04. 2017. Týmto dňom bola ukončená daňová kontrola u žalobcu. K zdaňovaciemu obdobiu august 2014 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 34.040,- eur od dodávateľa B. s.r.o. a správca dane zistil rozdiel odpočítania dane celkom v sume 27.994,92 eura.

13. Vyjadrenie k protokolu žalobca podal v podaní zo dňa 20. 04. 2017 a dňa 26. 10. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo vyjadrenie žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole, s ktorými nesúhlasil.

14. Dňa 07. 11. 2017 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 44.378,87 eura za zdaňovacie obdobie august 2014 s tým, že daň vyrubená daňovým priznaním bola v sume 12.254,46 eura a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní je v sume 56.633,33 eura. Na základe odvolania žalobcu zo dňa 07. 11. 2017 žalovaný rozhodnutím zo dňa 19. 02. 2018 rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia

15. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia č. 100405494/2018 zo dňa 19. 02. 2018 uviedol, že správca dane na základe predložených dokladov zistil, že žalobca si v zdaňovacom období august 2014 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe dodávateľských faktúr zo dňa 01. 08., 04. 08., 08. 08., 13.08. a 19. 08. 2014 od spoločnosti B. s.r.o. v sume 44.378,87 eura, ku ktorým boli doložené protokoly o odovzdaní a prevzatí prác.

16. Spoločnosť B. s.r.o. bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 25. 02. 2015, jej právnym nástupcom sa v dôsledku zlúčenia stala spoločnosť X. X. & T. s.r.o.. Dňa 25. 09. 2015 bola spoločnosť X. X. & T. dobrovoľne vymazaná z obchodného registra a jej právnym nástupcom sa v dôsledku zlúčenia stala spoločnosť B. U., s.r.o., ktorá tiež zanikla dobrovoľným výmazom dňa 16. 12. 2015 a jej právnym nástupcom sa v dôsledku zlúčenia stala spoločnosť X. s.r.o., ktorá je právnym nástupcom 22 spoločností.

17. V priebehu daňovej kontroly správca dane požiadal o súčinnosť Daňový úrad Bratislava, a to o preverenie, či spoločnosť B. s.r.o. vystavila faktúry pre žalobcu, či sú zaúčtované, daň odvedená, akým spôsobom boli uhradené faktúry a či mala spoločnosť v uvedenom zdaňovacom období zamestnancov. Z odpovede zo dňa 15. 12. 2016 vyplynulo, že miestne príslušný správca dane nahliadol do spisového materiálu spoločnosti X., s.r.o. (právneho nástupcu spoločnosti B. s.r.o.) a zistil, že zásielky adresované spoločnosti, ako i jeho konateľovi vo Francúzku sa vracajú s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Na sídle spoločnosti je neudržiavaná budova, ktorá nie je označená sídlom spoločnosti. Správcom konkurznej podstaty úpadcu X. s.r.o. je t. č. spoločnosť I & R D. a X., k. s., ktorá nedisponuje žiadnymi účtovnými dokladmi úpadcu, ani jej právnych predchodcov. Spoločnosť X. s.r.o. je nekontaktná, nekomunikuje so správcom dane ani so správcom konkurznej podstaty, posledné daňové priznanie podala za obdobie jún 2010 a má vysoké daňové nedoplatky.

18. Správca dane sa pokúsil vypočítať bývalého konateľa spoločnosti B. s.r.o. - Z. C. C. (Bulharsko), ktorý si predvolanie na výsluch svedka prevzal, ale výsluchu sa nezúčastnil. Na výzvu správcu dane žalobca doložil montážne denníky a zmluvu o dielo. Následne oboznámil žalobcu s priebežnými výsledkami daňovej kontroly.

19. Správca dane na základe vykonanej kontroly vypracoval protokol z daňovej kontroly, ktorý spolu s výzvou zaslal žalobcovi. K pripomienkam žalobcu spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní. Žalovaný poukázal na to, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil relevantné dôkazy preukazujúce

reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, čím nespĺnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 nadväzne na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, t. j. kedy platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Z uvedených dôvodov správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 44.378,87 eura.

20. K tvrdeniu žalobcu, že predložil všetky doklady, ktorými disponoval uviedol, že predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodných transakcií, nakoľko technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad, pričom akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Správca dane vykonal dokazovanie s cieľom preveriť reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení a postupoval v súlade s § 24 ods. 4 daňového poriadku. Žalovaný má za to, že žalobca bol povinný preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi, nakoľko dôkazné bremeno bolo na ňom. Správca dane pri daňovej kontrole zistil, že spoločnosť B. s.r.o. zanikla ku dňu 02. 02. 2015 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou X., ktorá tiež zanikla a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť B., ktorá zanikla a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť X. s.r.o. a táto je právnym nástupcom 22 spoločností. Na základe odpovede miestne príslušného správcu dane bolo zistené, že spoločnosť X. s.r.o. nekomunikuje so správcou dane a zaslané písomnosti sa vracajú správcovi dane s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Konateľom spoločnosti je občan Francúzska, ktorý je tiež nekontaktný, na adrese spoločnosti sa nachádza neudržiavaná budova, ktorá nie je označená ako sídlo uvedenej spoločnosti. Spoločnosť X. s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010 a vykazuje vysoké nedoplatky na dani z pridanej hodnoty. Správcou konkurznej podstaty spoločnosti X. s.r.o. sa stala spoločnosť U. D. a X., k. s., ktorá nedisponuje žiadnymi účtovnými dokladmi, a to ani právnych predchodcov uvedenej spoločnosti.

21. Na námietku žalobcu uviedol, že v priebehu daňovej kontroly okrem faktúr a dokladov (protokoly o odovzdaní prác), ktoré tvoria ich podklad, nenavrhol správcovi dane vykonanie takého dôkazu, ktorým by sa jednoznačne a dostatočne preukázalo dodanie služieb spoločnosťou B. s.r.o.. Je potrebné, aby si žalobca pri uzatváraní obchodných transakcií preveroval svojich obchodných partnerov. Overenie obchodného partnera nie je povinnosťou žalobcu, ale v prípade, ak si žalobca uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať realitu deklarovaných obchodov a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných žalobcom.

22. K námietke, že žalobca nešpecifikoval, v čom správca dane porušil ust. § 3 ods. 3, § 46 ods. 8 v spojení s § 47 daňového poriadku uviedol, že sa nebude k tejto námietke vyjadrovať. Ak sa žalobca odvoláva na niektoré rozsudky, je jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov, a nielen uvádzať niektoré právne závery uvedené v rozsudkoch.

23. Žalovaný v závere uviedol, že podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Dodaním služby podľa § 9 zákona o DPH je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8. Z uvedeného vyplýva, že aby došlo k zdaniteľnému plneniu, musí byť služba reálne dodaná, t.j. uskutočnená v intenciách citovaného § 2. Nestačí ju iba deklarovať na faktúre. V prípade, ak je daň na faktúre uvedená, vznikne osobe, ktorá uvedie na faktúre alebo inom doklade o predaji daň (v danom prípade spoločnosti B. s.r.o.), má povinnosť túto daň zaplatiť. Z titulu len uvedenia dane na faktúre síce daňová povinnosť dodávateľovi služby vzniká, avšak platiteľovi dane (odberateľovi, t.j. žalobcovi) nevzniká právo odpočítať daň z tejto faktúry.

III. Zhrnutie argumentov žalobcu v podanej žalobe

24. Žalobca v podanej žalobe zo dňa 29. 04. 2018 žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 19. 02. 2018, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 07. 11. 2017 a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na nové konanie.

25. Zhrnul priebeh daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a odvolacieho konania. Pri svojej argumentácii poukázal na judikatúru správnych súdov týkajúcu sa rozloženia dôkazného bremena,

použitú v priebehu daňového konania, a to rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. 03. 2011, podľa ktorého právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa daňového subjektu a dodávateľových subdodávateľov nemôže tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu, a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu.

26. Poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod sp. zn. 5Sžf/62/2016, v ktorom najvyšší súd uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Žalobca je povinný preukazovať len tie skutočnosti, ktoré dokáže ovplyvniť a na ktoré má reálny dosah. K nekontaktnosti dodávateľských spoločností, vrátane ich aktuálnych konateľov súd uviedol, že nekontaktnosť dodávateľských spoločností fakticky znamená stav, keď správca dane nezistil žiadne skutočnosti podstatné pre správne určenie dane, teda ani v prospech, ani neprospech žalobcu. Predmetná situácia nemôže zaťažovať žalobcu, čo znamená, že správca dane z tohto faktu nemôže vyvodzovať skutkové a právne závery v neprospech žalobcu.

27. V danej veci žalobca uniesol dôkazné bremeno, keďže správcovi dane predložil všetky doklady potvrdzujúce skutočnosti uvedené v podanom daňovom priznaní a ktoré majú vplyv na správne určenie dane a na výzvu správcu dane priniesol ďalšie listinné dôkazy, a to zmluvu o dielo 1/2014, montážne denníky a objednávky k jednotlivým zdaniteľným plneniam.

28. Žalobca v daňovom konaní namietal nezabezpečenia účasti bývalého konateľa spoločnosti B. s.r.o. Z. C. C. vo veci svedeckej výpovede, poukazujúc na možnosť danú správcovi dane ust. § 20 ods. 2 posledná veta daňového poriadku predviesť svedka, prípadne možnosťou vynútiť prítomnosť svedka hrozbou uloženia sankcie podľa § 154 ods. 1 písm. j/ daňového poriadku. Tiež, podľa žalobcu, mal správca dane vykonať miestne zisťovanie, fyzickú kontrolu zdaniteľných plnení poskytnutých uvedenou spoločnosťou - práce a opravy, ktorých cenu účtoval faktúrami uvedenými vyššie a súčasne vypočúť zástupcu tej spoločnosti, pre ktorú žalobca uvedené práce zabezpečoval a objednával ich v spoločnosti B. s.r.o..

29. Ako vyplýva z rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane, materiálna existencia stavebných prác nebola spornou, pochybnosti žalovaného sa týkajú toho, či tieto práce vykonal dodávateľ uvedený na predmetných faktúrach - spoločnosť B. s.r.o..

30. Pokiaľ sa bývalý konateľ uvedenej spoločnosti nedostavil na výsluch správcovi dane, bolo potrebné požiadať o jeho vypočutie príslušný orgán finančnej správy v Bulharsku. Uvedené pochybenie žalovaného znamená, že skutkový stav nebol zistený dostatočne spoľahlivo tak, ako to ukladá ust. § 24 ods. 2 daňového poriadku a správca dane si nežadovávajú všetky dostupné dôkazné prostriedky pre riadne posúdenie danej právnej veci.

31. V danej veci správca dane zaslal miestne príslušnému správcovi dane daňového subjektu X. s.r.o. dožiadanie zo dňa 30. 11. 2016 na preverenie vystavených faktúr. V odpovedi doručenej dňa 19. 12. 2016 dožiadaný správca dane uviedol, že nahliadol so spisu daňového subjektu X. s.r.o. a zistili, že zásielky adresované tomuto daňovému subjektu sa z jeho sídla vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Zásielky adresované konateľovi spoločnosti W. A. P. I. A. na adresu jeho bydliska uvedenú v obchodnom registri sa vracajú späť správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Na základe uvedeného prijal žalovaný záver, že daňový subjekt X. s.r.o. je nekontaktný, nekomunikuje so správcom dane, ani so správcom konkurznej podstaty, ktorej nedoručil účtovné ani iné doklady. Aj napriek tomu, že spoločnosť X. s.r.o. nebola ani dodávateľom žalobcu, ani inak žalobca s touto spoločnosťou neuzatváral obchody, nemožno zistenia ohľadne uvedenej spoločnosti vo vzťahu k žalobcovi hodnotiť v jeho neprospech, lebo z týchto zistení nie je možné vyvodzovať vo vzťahu k žalobcovi žiadne skutkové ani právne závery.

32. V ďalšej časti žaloby poukázal žalobca na to, že predložil správcovi dane dôkazy, a to zmluvu o dielo, faktúry, objednávky, potvrdenia o odovzdaní a prevzatí prác. Nevyhnutné dôkazy - vypočutie zástupcu spoločnosti, pre ktorú sa práce vykonávali, boli odmietnuté, na druhej strane boli zo strany správcu dane „vyprodukované“ dôkazy, a to neúspešný pokus o vypočutie bývalého konateľa dodávateľa a výsledky dožiadania týkajúce sa iného daňového subjektu - X. s.r.o..

33. Namietal i tú skutočnosť, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného sa nedozvedel, prečo žalovaný rozhodol spôsobom uvedeným vo výroku rozhodnutia. V priebehu daňovej kontroly žalovaný nevyprodukoval žiaden dôkaz, ktorý by vyvrátil alebo spochybnil dôkazmi podložené tvrdenia žalobcu

(nevypočutie konateľa dodávateľa, nevykonanie miestneho zisťovania, výsledky dožiadania týkajúce sa iného daňového subjektu). Za tejto dôkaznej situácie bolo legitímne zo strany žalobcu očakávať, že žalovaný nárok na odpočet dane uzná, aplikujúc na danú vec ust. § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Za tejto situácie je o to viac akcentovaná povinnosť správcu dane riadne odôvodniť svoje rozhodnutie. Žalobca mal právo sa dozvedieť, aké skutočnosti znemožňujú žalovanému uznať odpočet dane, zistiť, ktoré skutočnosti mal za preukázané, o aké dôkazy oprel svoje skutkové zistenia, z akého dôvodu nechal do úvahy relevantné dôkazy, predložené správcovi dane v priebehu konania svedčiace v prospech žalobcu, akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil. Žalobca považuje rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné.

IV. Vyjadrenie žalovaného

34. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 19. 10. 2018 k podanej žalobe uviedol, že trvá na výroku žalobou napadnutého rozhodnutia a poukazuje na jeho odôvodnenie, ako i na iné dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

35. Ďalej sa vyjadril k jednotlivým námietkam žalobcu. K žalobcom namietanému tvrdeniu o unesení jeho dôkazného bremena uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly okrem faktúr a dokladov (protokoly o odovzdaní prác), nenavrhol správcovi dane vykonanie takého dôkazu, ktorým by sa jednoznačne a dostatočne preukázalo dodanie služieb spoločnosťou B. s.r.o.. Povinnosť predkladať všetky dôkazy je povinnosťou daňového subjektu, a v tejto súvislosti poukázal za rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. 02. 2011. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži iba na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Uviedol, že spoločnosť B. s.r.o. zanikla ku dňu 02. 02. 2015 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou X., ktorá taktiež zanikla a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť Debet, ktorá zanikla dobrovoľným výmazom dňa 16. 12. 2015 a jej právnym nástupcom sa stala v dôsledku zlúčenia spoločnosť X. s.r.o., ktorá je právnym nástupcom 22 spoločností. Podľa vyjadrenia miestne príslušného správcu dane, spoločnosť X. s.r.o. nekomunikuje so správcou dane, konateľom je občan Francúzska, ktorý je nekontaktný. Správca konkurznej podstaty uvedenej spoločnosti U. D. A X. k. s. nedisponuje žiadnymi účtovnými dokladmi úpadcu.

36. Žalovaný ďalej poukázal na to, že spoločnosť B. s.r.o. nepodala za rok 2014 daňového priznanie k dani z príjmov právnickej osoby, od septembra 2014 podáva nulové daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, nemala zamestnancov, nikdy nebola registrovaná na dani zo závislej činnosti, t. j. práce nemohla vykonať vlastnými zamestnancami.

37. K námietke žalobcu, že nezabezpečil účasť bývalého konateľa spoločnosti B. s.r.o. Z. C. C. žalovaný uviedol, že i kedy správca dane požiadal príslušný orgán finančnej správy o jeho vypočutie, jeho svedecká výpoveď by nemala vypovedaciu hodnotu, nakoľko svoje tvrdenie by nevedel relevantnými dôkazmi preukázať.

38. Žalovaný zdôraznil, že je potrebné, aby si žalobca pri uzatváraní obchodných transakcií preveroval svojich obchodných partnerov. Jednoznačne treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že žiadnym spôsobom si neoveroval svojho dodávateľa. Správca dane sa pokúsil preveriť skutočný obsah prijatých zdaniteľných plnení, avšak z dôvodu nekontaktnosti a zániku dodávateľa, resp. dodávateľov to nebolo možné. Dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/19/2011.

39. V závere svojho vyjadrenia žalovaný uviedol, že preskúmal rozhodnutie správcu dane, odvolanie žalobcu a všetky dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise a dospel k záveru, že správca dane postupoval v zmysle procesného a hmotnoprávneho zákona, a v súlade s Ústavou Slovenskej republiky, vnútroštátnou a európskou judikatúrou.

Žalovaný navrhol, aby súd podanú žalobu zamietol ako nedôvodnú.

V. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

40. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 19. 02.

2018 na pojednávaní dňa 24. 04. 2019, (na ktorom sa právny zástupca žalobcu i žalovaný ospravedlnili a súhlasili, aby súd vec prejednal v ich neprítomnosti) a dospel k záveru, že podaná žaloba je dôvodná, preto podľa ust. § 191 ods. 1 písm. e/, ods. 3 písm. a/ SSP rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

41. Podľa § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP), správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak
a/ rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
b/ rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený,
c/ ide o veci podľa § 192,
d/ ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba,
e/ ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d),
f/ vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa.

Podľa § 135 ods. 1 SSP, na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

Podľa § 191 ods. 1 písm. e/, ods. 3 písm. a/ SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,

Ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu prechádzalo,

42. Podľa § 8 ods. 1, písm. b/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 09. 2014, dodaním tovaru je
a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

Podľa § 9 vyššie citovaného zákona, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

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

Podľa § 19 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. 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.

Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1, 2, písm. a/ vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

Podľa § 51 ods. 1, písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, 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,

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.

Podľa § 71 ods. 1, vyššie citovaného zákona, 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,

b) elektronickou faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickú faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e) elektronickou výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

43. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase rozhodovania žalovaného, 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.

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.

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.

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.

Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcou dane.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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.

Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona,) ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

44. Úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2014 v sume 44.378,87 eura (ako rozdielu medzi daňovou povinnosťou žalobcu uvedenou v daňovom priznaní, t. j. 12.254,46 eura za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie a daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane, t. j. 56.633,33 eura pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa prác, t. j. spoločnosti B. s.r.o..

45. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 pri ním tvrdenej dodávke prác od dodávateľa B. s.r.o., deklarovaných na faktúrach č. 2014057 zo dňa 01. 08. 2014, č. 2014058 zo dňa 04. 08. 2014, č. 2014059 zo dňa 08. 08. 2014, č. 2014060 zo dňa 13. 08. 2014 a č. 2014061 zo dňa 19. 08. 2014, ktoré sú bližšie popísané čo do predmetu fakturácie a fakturovaných súm v bode 2 tohto rozsudku. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní prác od

spoločnosti B. s.r.o.. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu, ktorú bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

46. 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 zneužívateľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musel byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na vyššie označených faktúrach, ktoré mali byť podľa tvrdení žalobcu vystavené dodávateľom prác, t. j. spoločnosťou B. s.r.o.. Z ust. § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky prác, ktoré mal dodať ním deklarovaný dodávateľ, t. j. B. s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto dodaní vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť.

47. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane vyššie uvedené faktúry, a k jednotlivým faktúram i objednávky a protokoly o odovzdaní a prevzatí prác, a montážny denník. Okrem toho predložil i zmluvu o dielo zo dňa 30. 05. 2014 uzavretú medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou B. s.r.o. ako zhotoviteľom na vykonanie montážnych prác podľa požiadaviek objednávateľa.

48. Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, 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 alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Za účelom objasnenia deklarovaného obchodného vzťahu spoločnosti B. s.r.o. a žalobcu správca dane vykonal dokazovanie, a to najmä cestou dožiadaného Daňového úradu Bratislava za účelom preverenia obchodov medzi žalobcom a ním deklarovaným dodávateľom B. s.r.o., ktorý však zanikol v dôsledku zlúčenia (postupne cez spoločnosti X. X. & T. s.r.o., B. U., s.r.o. až po spoločnosť X. s.r.o.). Na uvedenú spoločnosť bol dňa 31. 05. 2015 vyhlásený konkurz uznesením Okresného súdu Bratislava I. č. k. 8K/53/2015-116 zo dňa 09. 05. 2016. Uznesením toho istého súdu č. k. 8K/53/2014-393 dňa 07. 11. 2016 bol úpadcovi ustanovený správca konkurznej podstaty U. D. A X., k. s.. Daňovým úradom Bratislava bolo zistené (nahliadnutím do spisu daňového subjektu X. s.r.o.), že zásielky adresované uvedenému subjektu sa vracajú správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Na adrese sídla je neudržiavaná budova, na ktorej sa označenie spoločnosti nenachádza. Zásielky adresované konateľovi - W. A. P. I. A. na adresu uvedenú v obchodnom registri (Francúzsko) sa vracajú tiež s poznámkou „adresát neznámy“. Daňový úrad Bratislava okrem toho oznámil správcovi dane, že na základe viacerých dožiadaní správcov dane uskutočnil dňa 13. 12. 2016 telefonický hovor so zamestnancami správcu konkurznej podstaty (U. D. A X., k. s.), ktorí na otázku, či disponujú dokumentmi alebo kontaktom na daňový subjekt X. s.r.o. odpovedali, že sa k týmto otázkam vyjadrili v odpovedi zo dňa 21. 11. 2016, ktorá odpoveď bola následne správcovi dane zaslaná. Z uvedenej odpovede vyplýva, že rovnako, ako pôvodný správca konkurznej podstaty (O. C. I.), ani on nedisponuje žiadnymi účtovnými ani osobnými dokladmi spoločnosti X. s.r.o., ani jeho právnych predchodcov, pretože uvedené dokumenty úpadca neodovzdal. Uviedol, že nemá vedomosť, kde sa dokumentácia spoločnosti X. s.r.o. nachádza, ani nevie uviesť, kto takou vedomosťou disponuje. Nebolo možné kontaktovať ani správcu konkurznej podstaty konateľa spoločnosti X. s.r.o. W. A. P. I. A.. Uvedený daňový subjekt je nekontaktný, so správcom dane, ani správcu konkurznej podstaty nekomunikuje. Posledné daňové priznanie podal za zdaňovacie obdobie jún 2010. Má nedoplatky v sume 2.149.580,50 eur, z toho 2.102.886,38 eura predstavuje nedoplatok na dani z pridanej hodnoty.

49. Správca dane predvolal na výsluch konateľa spoločnosti B. s.r.o. Z. C. C., Ul. W. K. 7, K., I., ktorý si zásielku (na základe oznámenia Slovenskej pošty, a. s. v rámci reklamačného konania) prevzal dňa

17. 01. 2017, pričom výsluch svedka bol stanovený na 16. 01. 2017. Podľa úradného záznamu zo dňa 18. 01. 2017 sa svedok k výsluchu nedostavil a nedostavil sa ani žalobca, ktorý bol o výsluchu svedka upovedomený.

50. Konateľ žalobcu vo vyjadrení zo dňa 31. 03. 2017 namietal, že daňový úrad nepostupoval podľa § 20 ods. 2 posledná veta daňového poriadku a svedka nepredviedol, resp. si nevynútil jeho prítomnosť pokutou za správny delikt podľa § 154 ods. písm. j/ daňového poriadku. Tiež navrhol, aby správca dane vykonal fyzickú kontrolu plnenia poskytnutého spoločnosťou B. s.r.o. - práce a opravy a vypočul zástupcu spoločnosti, pre ktorú ich žalobca zabezpečoval a objednával v spoločnosti B. s.r.o.. Taktiež vo svojom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly žalobca v podaní zo dňa 20. 04. 2017 zotrval na svojom predchádzajúcom vyjadrení.

51. S poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu bol, podľa názoru súdu, nedostatočne zistený skutkový stav a nedôsledne vykonané dokazovanie. Správca dane sa nezameril na preukázanie podstatných skutočností, ktoré by mohli viesť k čo možno najobjektívnejšiemu zisteniu skutkovému stavu, napriek tomu, že to žalobca namietal. Pokiaľ ide o fyzickú kontrolu vykonaných prác miestnym zisťovaním, ako navrhol žalobca, podľa názoru súdu jej vykonanie nebolo potrebné z dôvodu, že správca dane nespochybňoval vykonanie prác, ale tú skutočnosť, že práce vykonal dodávateľ uvedený na faktúrach. Miestnym zisťovaním by sa však pochybnosť správcu dane nevyvrátila, nakoľko by sa potvrdila len skutočnosť, ktorá nebola sporná.

52. Súd má však za to, že pre úplné zistenie skutkového stavu bolo potrebné zadovážiť výsluch svedka - konateľa spoločnosti B. s.r.o. v čase vystavenia faktúr a dokladov predložených žalobcom. Uvedený svedok, občan Bulharska, bol síce správcom dane predvolený na výsluch a predvolanie si prevzal (hoci jeden krát deň potom, ako mal byť výsluch vykonaný), ale na výsluch sa nedostavil. Ak správca dane považoval za potrebné vykonať výsluch svedka - konateľa deklarovaného dodávateľa, potom nie je zrejmé, prečo nepožiadal o spoluprácu bulharskú daňovú správu formou medzinárodnej výmeny informácií, keď v iných konaniach takýto dôkazný prostriedok bežne využíva, a to aj vzhľadom na vzdialenosť bydliska svedka. Adresa, na ktorej sa svedok zdržiava v Bulharsku bola správcovi dane známa, svedok si zásielky preberal a teda nie je možné jeho neprítomnosť na výsluchu v Slovenskej republike považovať za vyhýbanie sa spolupráci so správcom dane, najmä pre vzdialenosť jeho bydliska od miesta, kde sa mal výsluch realizovať.

Okrem toho bolo správnym súdom zistené, že v priebehu daňovej kontroly nebol vôbec vypočutý konateľ žalobcu k okolnostiam obchodného vzťahu so spoločnosťou B. s.r.o., resp. takáto zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu sa v administratívnom spise nenachádza.

53. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

54. Zásada zákonnosti určuje, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb, ktoré sú zúčastnené v daňovom konaní. Základným aktom daňového konania je daňová kontrola a na daňové účely sa ňou rozumie podrobné preskúmanie účtovných prípadov a všetkých dokladov potrebných na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti. Dôkazné bremeno je však na strane daňového subjektu. Pri daňovej kontrole správca dane vždy vychádza zo zisteného skutkového stavu veci. Vzhľadom na námietky žalobcu v podanej žalobe popísané vyššie je súd toho názoru, že žalovaný ako odvolací daňový orgán nevenoval v predmetnej veci dostatočnú pozornosť dokazovaniu vykonanému v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania u žalobcu, v priebehu ktorého správca dane nezistil skutkový stav v takom rozsahu, aby súd mohol vec posúdiť.

V tejto súvislosti je potom potrebné poukázať na ust. § 24 ods. 2 daňového poriadku a na povinnosť správca dane v rámci daňovej kontroly viesť dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Predmetnom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty bolo i zdaňovacie obdobie august 2014 a v jej rámci bolo potom potrebné zistiť a preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v tomto zdaňovacom období.

55. Z vyššie uvedených dôvodov bolo potrebné rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu zo dňa 19. 02. 2018, ako i rozhodnutie správca dane zo dňa 07. 11. 2017 (čo žalobca v žalobe navrhol) zrušiť a vec vrátiť správny orgán prvého stupňa na ďalšie konanie, a to podľa ust. § 191 ods. 1 písm. e/ SSP, nakoľko zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Dokazovanie, ktoré vykonal správca dane zatiaľ neposkytuje dostatok dôvodov na vydanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 44.378,87 eura. Toto pochybenie správca dane neodstránil ani žalovaný, ktorý rozhodnutie správca dane potvrdil napriek tomu, že na to neboli splnené podmienky. Zo správcom dane získaných a žalobcom predložených listinných dôkazov nie je zatiaľ možné objektívne zistiť, či spoločnosť B. s.r.o. ako deklarovaný dodávateľ žalobcu uskutočnila alebo neuskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech žalobcu.

56. V predmetnej veci teda podľa názoru súdu skutkový stav veci nebol daňovými orgánmi zistený natoľko, aby v nej bolo možné vydať zákonné a objektívne rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu a neboli splnené ani podmienky na to, aby žalovaný rozhodnutie správca dane zo dňa 07. 11. 2017 (rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane) potvrdil. Doteraz zistené skutočnosti nepostačujú na správne určenie daňovej povinnosti žalobcu s konečnou platnosťou a záver daňových orgánov o rozdielne dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 v neprospech žalobcu v sume 44.378,87 eura je zatiaľ predčasný.

57. Žalovaný i správca dane je viazaný právnym názorom súdu s poukazom na ust. § 191 ods. 6 SSP a v ďalšom konaní bude jeho povinnosťou doplniť dokazovanie a opätovne rozhodnúť a svoje rozhodnutie riadne a v súlade s požiadavkami kladenými na preskúmateľnosť rozhodnutia odôvodniť. Zároveň sa správca dane i žalovaný v novom rozhodnutí vysporiada so všetkými relevantnými námietkami žalobcu vznesenými proti napadnutému rozhodnutiu v podanej žalobe.

58. V ďalšom konaní bude potrebné, aby správca dane doplnil dokazovanie podrobným výsluchom konateľa žalobcu a zistil, akým spôsobom si žalobca preveril osobu konateľa spoločnosti B. s.r.o., či si preveril jeho totožnosť a akým spôsobom, akým spôsobom jednali pri uzatváraní zmluvy, kto práce vykonal, na základe čoho a kým boli spísané preberacie protokoly, kto vykonané práce preberal. Podrobným výsluchom konateľa žalobcu je potrebné zistiť, pokiaľ osobne nejednal s Z. C. C., kto vystupoval za spoločnosť B. s.r.o. a kto ju zastupoval na jednotlivých stavbách, kto bol kontaktnou osobou medzi nimi. Pokiaľ sa potvrdí, že žalobca osobne jednal s Z. C. C., je potrebné sa zamerať na podrobnosti o spôsobe komunikácie medzi nimi, akým spôsobom došlo k realizácii stavebných prác, kým, ako boli preberané vykonané fakturované práce, kto vystavoval účtovné doklady, na základe čoho, so zameraním sa na listinné dôkazy, ktoré boli žalobcom predložené.

Následne je potrebné vypočúť svedka Z. C. C. tak, že správca dane požiada o jeho vypočutie bulharskú finančnú správu, ku skutočnostiam o dodaní prác žalobcovi v auguste 2014, a požiada ho o predloženie dokladov, ktorými svedok môže disponovať. Nie je možné odmietnuť výsluch svedka len z dôvodu, že ak by aj potvrdil dodanie prác žalobcovi, tieto nebude vedieť preukázať listinnými dôkazmi. Správca dane nemôže vedieť, či svedok nedisponuje dokladmi, ktorými bude vedieť preukázať svoje prípadné tvrdenia. V rámci dokazovania neboli predložené dôkazy preukazujúce, že svedok pri zlúčení spoločnosti s iným subjektom tieto odovzdal novému konateľovi. Následne bude potrebné vyhodnotiť výsluch konateľa žalobcu i svedka a tieto náležite vyhodnotiť.

59. Podrobný a efektívny výsluch vypočutých subjektov je podľa názoru súdu adekvátnym dôkazným prostriedkom na objasnenie, či došlo k dodaniu prác od deklarovaného dodávateľa podľa žalobcom predložených faktúr. Až po vykonaní dôkazov v naznačenom smere bude môcť správca dane zvážiť, či neprichádza do úvahy ďalšie dokazovanie. Je v záujme žalobcu, aby bola vec náležite vykonaným dokazovaním objasnená, nakoľko predloženie listinných dokladov nie je ešte dôkazom o uskutočnení obchodnej transakcie medzi deklarovaným dodávateľom a odberateľom a nemožno z nich vyvodiť záver o reálnej existencii dodania prác a následne ani o dôvodnosti odpočítania dane z pridanej hodnoty.

Na druhej strane však treba povedať, že daňový subjekt znáša dôkazné bremeno svojich tvrdení aj pri ďalšom dokazovaní. Následne po vykonaní dokazovania v naznačenom smere bude potrebné oboznámiť žalobcu s výsledkami vykonaného dokazovania, zákonným spôsobom sa s nimi vysporiadať (prípadne i s jeho námietkami) a posúdiť, či žalobca splnil alebo nesplnil zákonom stanovené podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

60. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že práce boli vykonané dodávateľom B. s.r.o., k čomu predložil faktúry, protokoly o odovzdaní a prevzatí prác, montážny denník i zmluvu o dielo, čo však, podľa názoru súdu, nezbavuje žalobcu povinnosti preukázať jej skutočnú realizáciu, najmä ak o deklarovanom dodávateľovi vznikla vážna pochybnosť. I v takomto prípade je potrebné preukázať vykonanie prác deklarovaným dodávateľom, okolnosti uskutočnenia prác od deklarovaneho dodávateľa. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a to, že reálne boli uskutočnené práce deklarovaným dodávateľom.

61. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech (súd žalobe vyhovel), priznal právo na plnú náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník. (§ 175 ods. 2 SSP).

62. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3:0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Poučenie:

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) a v prípade, ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.