

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/84/2014
Identifikačné číslo spisu:	4012201004
Dátum vydania rozhodnutia:	02.12.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:4012201004.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: BILLIK, spol. s r.o., Výčapy - Opatovce č. 144, právne zastúpený JUDr. Ing. Matejom Firickým, advokátom, Wilsonovo nábrežie 4, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020504/1/1123670/2012 zo dňa 21. augusta 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/92/2012-310 zo dňa 17. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre
č. k. 15S/92/2012-310 zo dňa 17. júna 2014 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020504/1/1123670/2012 zo dňa 21.08.2012 a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nitra II č. 827/230/38209/11/GAS zo dňa 10.06.2011, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2010 nepriznaný nadmerný odpočet v sume -99.594,26 € a bola určená vlastná daňová povinnosť v sume 26.954,21 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že správca dane ako aj žalovaný postupovali pri daňovej kontrole týkajúcej sa zistenia oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v súlade so

zákonom č. 511/1992 Zb. ako aj zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Na základe nimi zadovážených skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia preverovaním celého obchodného reťazca obchodných spoločností EUROWORK, spol. s r.o., PN TRADE, s.r.o., TRADO, s.r.o., BILLIK, spol. s r.o. - ako aj spoločností HST TECHNOLOGIC, s.r.o., SOL WELDING, s.r.o., VTS - elektro, s.r.o., TRADO, s.r.o. a BILLIK, spol. s r.o. - bolo dostatočne preukázané, že k dodaniu predmetného tovaru (zariadenia) nedošlo, tento je iba deklarovaný na faktúrach. Keďže podľa § 19 ods. 1 v súvislosti s ustanovením § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dodávateľ tovar reálne nedodal; v súlade s ustanovením § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. dodávateľovi vznikla povinnosť daň zaplatiť. Nebolo preukázané, že žalobcovi bol tovar dodaný, preto tomuto daňovému subjektu nevzniklo podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie DPH. Žalobca v daňovom konaní bez akýchkoľvek pochyb nepreukázal reálne dodanie tovaru, a teda žalobca si uplatnil právo na odpočítanie DPH v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 v nadväznosti na ustanovenie § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Správca dane dodržal na výkon kontroly zákonnú lehotu. Správca dane, ako aj žalovaný vyhodnotili všetky dôkazy správne, vzájomne vo všetkých súvislostiach a dospeli k správne mu záveru, že v daňovom konaní reálne dodanie tovaru od spoločnosti TRADO, s.r.o. nebolo preukázané, pričom daňové orgány žalobcovi umožnili v dostatočnom časovom priestore preukázať svoje tvrdenia o reálnosti uskutočnenia predmetného obchodu.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zmenil a napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, prípadne, aby rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil na náhradu trovy konania. V dôvodoch uviedol, že nemal možnosť zúčastniť sa svedeckej výpovede p. Juraja Cíbika, konateľa EUROWORK, s.r.o. a klásť mu otázky. Žalobca nebol o predmetnom vypočutí svedka vopred informovaný, hoci išlo o ten istý Daňový úrad Trenčín, ako v prípade Štefana Bezáka, kde sa tak stalo, pričom č.l. 264 deklaruje, že sa tak malo stať aj v prípade Juraja Cíbika. Keďže išlo o kľúčový dôkaz, ktorý môže vyvrátiť principiálne tvrdenie žalovaného, že dodávka medzi EUROWORK, s.r.o. a PN TRADE, s.r.o. sa neuskutočnila, žalobca opakovanie žiadal o znovu vypočutie svedka p. Juraja Cíbika a konfrontáciu s jeho doterajšími tvrdeniami, príp. aj s tvrdeniami Štefana Bezáka. Jurajovi Cívikovi boli položené len otázky žalovaného, z ktorých niektoré boli sugestívne a kapciózne (najmä otázky č. 22 a 23).

Prvostupňový súd pri rozhodovaní nepoužil § 2 ods. 6, 7, 8 zákona č. 511/1992 Zb. a legitimizoval tak konanie žalovaného, ktorý nezobral do úvahy skutočný obsah skutočnosti rozhodujúcej pre určenie a výber dane, t.j. celý komplexný obchodný prípad tak ako bol popísaný žalobcom v žalobe a v predchádzajúcej daňovej kontrole a daňovom konaní. Najmä druhá časť dodávky od TRADO, s.r.o., ktorej sa týkalo uplatnenie práva na odpočítanie dane (VTS - elektro s.r.o. > TRADO, s.r.o.) nijakým spôsobom nebola spochybnená a bola v rámci kontroly riadne preukázaná a správcom dane potvrdené zdanie plnenia neboli ďalej rozporované (daň bola odvedená a zaplatená, resp. na druhej strane uplatnená). V skutočnosti teda subdodávka nepriamo verifikovala dodanie aspoň časti zväracích zariadení od TRADO, s.r.o., čo aj vyplýva z obsahu administratívneho spisu.

Prvostupňový súd sa nevysporiadal s niektorými z predložených dôkazov v konaní pred prvostupňovým súdom. Okrem nedostatočného vysporiadania sa s dodacími listami (ktorých autenticitu poprel na základe výpovede Juraja Cíbika v réžii žalovaného) sa vôbec nezaoberal znaleckými posudkami, ani nijako neodôvodnil, prečo ich nevzal pri svojom rozhodovaní do úvahy. Pritom na druhej strane v napadnutom rozsudku konštatuje, že: „vzhľadom na dátumy dodacích listov, súd považoval za potrebné zistiť ich pravdivosť“. Podľa názoru žalobcu išlo o nevyhnutné dôkazy na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (slúžia účelu správneho súdnictva). Pokiaľ znalec z odboru dane a účtovníctvo dospeje k odlišnému záveru ako správca dane, resp. žalovaný, zakladá to odôvodnené pochybnosti o jeho nezaujatosti. Rovnako je tomu aj v prípade znalca z odboru strojárstvo, ktorý potvrdil, že správca dane,

resp. žalovaný si účelovo zjednodušili stroje len podľa uvedených výrobných čísel, hoci žalobca počas daňovej kontroly a daňového konania deklaroval, že ide o stroje zložené z viacerých strojov, ktoré sú technologicky vyspelejšie ako ich jednotlivé súčasti. Preto žalobca považoval za potrebné predložiť aj uvedené znalecké posudky, aby vyjasnil skutkový stav vykonštruovaný žalovaným.

Žalobca opakovane požadoval aj cestou prvostupňového súdu o znovu vypočutie svedka Juraja Cíbika a konfrontáciu s jeho doterajšími tvrdeniami, príp. aj s tvrdeniami Štefana Bezáka. Tento dôkaz prvostupňovým súdom vykonaný nebol.

Prvostupňový súd dospel k záveru, že z obsahu spisu vyplýva, že tovar nebol dodaný žalobcovi od spoločnosti TRADO, s.r.o. Odôvodnil to tým, že nebolo jednoznačne preukázané dodanie jednej zo subdodávok od EUROWORK, s.r.o. do PN-TRADE, s.r.o. Spochybnenie jednej zo subdodávok ale ešte neznamená, že tovar od TRADO, s.r.o. nebol vôbec dodaný. Rovnako fakt overený medzinárodnými dožiadaniami, že „nejaký“ tovar bez bližšej špecifikácie parametrov (ktorý bol následne spotrebovaný vo výrobe, resp. ďalej predaný) bol resp. nebol zo zahraničia dodaný žalobcovi, a preto nemohlo prísť k dodaniu od TRADO, s.r.o. je tiež účelová konštrukcia, ktorá z obsahu administratívneho spisu nevyplyva.

Podľa názoru žalobcu prvostupňový súd nesprávne aplikoval § 29 ods. 2 a ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011. Podľa názoru žalobcu z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca predložil všetky dôkazy, ktoré predložiť mal a mohol za účelom preukázania reálneho dodania tovaru (okrem listinných účtovných dokladov aj označil osoby, ktoré sa mali na dodávke žalobcovi priamo podieľať, vyjadril sa k pôvodu tovaru, k doprave a pod.). Žalobca si riadne splnil svoju dôkaznú povinnosť a za týmto účelom aj spolupracoval so správcou dane. Ako však žalobca uviedol v jednej zo svojich odpovedí na opakovanú výzvu správcu dane, nebolo v jeho moci zabezpečiť ďalšie doklady preukazujúce pôvod tovaru, keďže je uvedené mimo sféry vplyvu žalobcu. Je preto na žalovanom, aby preukázal opak, pokiaľ má o tvrdeniach žalobcu pochybnosti. Opak podľa žalobcu jednoznačne preukázaný nebol (rozporné tvrdenia Juraja Cíbika, medzinárodné dožiadania k subdodávkam), no napriek tomu sa prvostupňový súd jednoznačne priklonil k nesprávnym skutkovým zisteniam deklarovaných žalovaným. Uvedené ustanovenie aj judikatúra konštatujú, že dôkazné bremeno je primárne na strane daňového subjektu. Nemožno ho však vnímať absolútne - takýto výklad by ad absurdum v podstate pri každom preverovaní dodávky tovaru umožňoval správcovi dane poprieť dodávku tovaru, ktorý sa spotreboval vo výrobe alebo ktorý sa následne predal (a znovu modifikovaný kúpil späť) - to bol aj prípad žalobcu. Prvostupňový súd a ani žalovaný neuvádza, ako mal ďalej žalobca preukázať odôvodnenosť svojho nároku na odpočítanie DPH. Preto žalobca považuje konštatovanie prvostupňového súdu, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru od TRADO, s.r.o. za arbitrárne.

Prvostupňový súd taktiež nesprávne aplikoval ustanovenie § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z., a to v rozpore s jedným zo základných princípov DPH - neutrality. Účelom uvedeného ustanovenia je zabrániť nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môžu vzniknúť z práva na odpočet dane (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-566/07 Stadeco, bod 28). V danom prípade aplikácia ustanovenia nemala za cieľ zabrániť nebezpečenstvu straty daňových príjmov (keďže DPH z predmetnej transakcie bola dodávateľom TRADO, s.r.o. odvedená). Ako vyplýva z obsahu spisu, žalovaný a správca dane na strane dodávateľa žalobcu prijali priznanú DPH u dodávateľa žalobcu a rovnako tomu ostalo aj po daňovej kontrole v TRADO, s.r.o. a miestnom zisťovaní v súvislosti s kontrolou u žalobcu, kedy sa konštatovalo, že došlo k zdaniteľnému plneniu, no na druhej strane správca dane odmietol žalobcovi predmetnú DPH vrátiť. Tým došlo k porušeniu základného princípu neutrality DPH deklarovaného Súdnym dvorom EÚ (C-408/98 Abbey National, C-25/03 HE), podľa ktorého musí byť podnikateľ plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočňovanie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH, a to aj v prípade, ak je zjavné, že iná transakcia v dodávateľskom reťazci má podvodnú povahu, pričom platiteľ o nej nevedel alebo nemohol vedieť (C-354/03 Optigen). Konštatovanie, že každá osoba je povinná zaplatiť DPH uvedenú vo faktúre (nezodpovedá obsahu spisu - záverom daňovej kontroly v TRADO, s.r.o.), nemôže zaručovať porušenie

princípu neutrality DPH, na ktorom spočíva celý zákon č. 222/2004 Z.z. (vychádzajúci z európskej legislatívy), pokiaľ sa na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby sa od príjemcu faktúry vyžadovalo overovanie, ktoré mu neprináleží, jednoznačne nepreukáže, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-642/11).

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že správca dane nie je pri vykonávaní dokazovania viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Žalobca v súdnom konaní predložil nové dôkazy - dodacie listy, na ktorých bolo pri pečiatke odberateľa PN TRADE, s.r.o. uvedené meno Štefan Bezák, pri pečiatke EUROWORK, s.r.o. nebolo uvedené žiadne meno. Žalovaný preveroval pravdivosť údajov v nich uvedených tak, že vyzval žalobcu, aby spresnil osobu, od ktorej predmetné dodacie listy nadobudol, pričom určil svedka Štefana Bezáka. Tento svedok bol dňa 14.01.2014 za prítomnosti žalobcu vypočutý v Ústave na výkon trestu odňatia slobody pre mladistvých Martin - Sučany. Vypočutie tohto svedka zabezpečoval správca dane Daňový úrad Trenčín, pobočka Partizánske, ktorý vypočul Štefana Bezáka aj v inej veci, týkajúcej sa dodania tovaru pre iný daňový subjekt. Štefan Bezák nepreukázal deklarované nadobudnutie tovaru od EUROWORK, s.r.o., uvedené na predmetných dodacích listoch, ku ktorým sa hlásil (pečiatka a podpis je jeho a pripustil, že ich dodal konateľovi žalobcu). Na podrobnosti obchodného prípadu sa nepamätal, nevedel identifikovať konkrétne osoby, s ktorými obchod uzatvoril a ktorému tovar dodali. Nevedel o aké technologické zariadenie v skutočnosti ide. Zväčša odpovedal, že si nepamätá, príp. „nechce sa vyjadrovať, aby nepovedal nejakú hlúposť“. Jeho výpoveď považoval žalovaný za nepreukázanú a nevierohodnú.

Spoločnosť EUROWORK, s.r.o. bola z obchodného registra ex offio vymazaná dňa 04.09.2012. Juraj Cívik bol konateľom EUROWORK, s.r.o. od jej založenia 29.04.2004 do 15.05.2010. Správca dane kontroloval zdaňovacie obdobie jún 2010. Od 12.05.2010 do 22.11.2010 bol konateľom EUROWORK, s.r.o. Tibor Grman a od 22.11.2010 Miroslav Ciriak. Konateľ tejto spoločnosti Tibor Grman bol vypočutý ako svedok a poprel akékoľvek dodanie tovaru pre PN TRADE, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období. Z dôvodu, že dátum uvedený na predmetných dodacích listoch je deň 16.04.2010 a deň 29.04.2010, t.j. obdobie, kedy bol konateľom EUROWORK, s.r.o. Jozef Cívik, tento bol ako svedok vypočutý dňa 18.12.2013 a uviedol, že pečiatka na predložených dodacích listoch je správna, takúto pečiatku používal, ale podpisy nie sú jeho a nevie identifikovať podpisy na predložených dodacích listoch. Žalovaný k daňovým a účtovným dokladom spoločností EUROWORK, s.r.o. a PN TRADE, s.r.o. uviedol, že žiadne v priebehu daňovej kontroly predložené neboli. V uvedených spoločnostiach došlo k zmenám sídla, konateľov, príp. boli vymazané z obchodného registra. Dôvod, prečo miestne príslušný správca dane neprizval žalobcu k vypočutiu Juraja Cíbika, žalovanému nie je známy. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalovaný nepovažuje za nevyhnutné opätovne vypočuť svedka Juraja Cíbika, pretože nestačí iba tvrdiť, že k dodaniu došlo (čoho sa domáha žalobca), ale jeho tvrdenie musí byť preukázané relevantnými dôkazmi, a to nielen u EUROWORK s.r.o., ale aj v celom obchodnom reťazci. To však v doterajšom konaní preukázané bolo. V prípade opätovného vypočutia svedka by sa ďalej skúmal pôvod tovaru. Ako vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 18.12.2013, Juraj Cívik daňové a účtovné doklady nevlastní a na dodávateľov tovaru uvedenom na predmetných dodacích listoch si nespomína. Podľa jeho vyjadrenia si nespomína ani na osoby, ktoré manipulovali s tovarom, kto tovar prepravoval k PN TRADE, s.r.o. Ďalšou podstatnou skutočnosťou je to, že pokiaľ nebudú splnené ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a/ a § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z., nemožno tvrdiť, že k dodaniu tovaru od EURO WORK s.r.o. k PN TRADE, s.r.o. došlo v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. Keďže EUROWORK s.r.o. a PN TRADE, s.r.o. nedoložili ku kontrole doklady potrebné z hľadiska dane z pridanej hodnoty, najmä faktúry (ale aj evidenciu DPH a daňové priznanie DPH a iné podporné doklady, akými sú napr. doklady o preprave, faktúry od dodávateľa EUROWORK s.r.o. a pod.) je zrejmé, že vyššie uvedené ustanovenia neboli splnené. Tieto skutočnosti spochybňujú aj ďalej uvedený znalecký posudok znalca z oblasti ekonómie. Daň z pridanej hodnoty je daňou reťazového charakteru, kde na každom článku obchodného reťazca musí byť preukázané splnenie

uvedených ustanovení. Tieto však v EUROWORK s.r.o. a PN TRADE, s.r.o. splnené neboli. Z uvedených dôvodov žalovaný nepovažuje za potrebné opätovne vypočúť svedka Juraja Cíbika. S tvrdením žalobcu, že svedkovi Jurajovi Cíbkovi boli položené „sugestívne a kapciózne“ otázky žalovaný nesúhlasí, pretože ide o štandardný postup a štandardné otázky, ktoré správca pri vypočutí svedka kladie. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 18.12.2013 nevyplýva, že by správca dane, ktorý vypočutie vykonal ovplyvňoval nejakým spôsobom svedka. Žalobca uvedené namieta, ale neuviedol aké otázky mali byť svedkovi položené. Ak žalobca teraz tvrdí, že išlo o kľúčový dôkaz, mal tento predložiť už počas daňovej kontroly. Žalobca v súdnom konaní predložil nové dôkazy, predmetné dodacie listy a žalovaný tieto dôkazy preveril vypočutím svedkov Štefana Bezáka a Juraja Cíbika. Ani jeden z nich nepredložil a neuviedol také skutočnosti, ktoré by mali zásadný vplyv na závery žalovaného.

Správca dane preveril Ing. Róberta Ličku, konateľa TRADO, s.r.o. a Ing. Jána Švancara, konateľa VTS - elektro, s.r.o. Podľa vyjadrenia Ing. Róberta Ličku, bol tovar pochádzajúci v demonte od PN TRADE, s.r.o. dodaný VTS - elektro, s.r.o. na kompletizáciu. Túto skutočnosť Štefan Bezák ani Ing. Ján Švancar nepreukázal. Správca dane preveril VTS - elektro, s.r.o. aj v súvislosti s deklarovaným dodaním tovaru od žalobcu (faktúra č. 1100425 zo dňa 21.06.2010), ktorý tvrdil, že VTS - elektro, s.r.o. skompletizovala aj tento stroj. Z výpovede Ing. Jána Švancara je zrejmé, že zariadenie kúpené od žalobcu na základe kúpnej zmluvy zo dňa 11.05.2010 VTS - elektro, s.r.o. nekompletizovala, ale ak aj k nejakému dodaniu došlo, išlo maximálne o zapojenie, spustenie, otestovanie vzájomnej komunikácie, synchronizácia, nastavenie servisných a zvracacích parametrov, simulácia technického procesu. Správca dane medzinárodným dožiadaním do Talianska zistil, že žalobca nadobudol od talianskej spoločnosti SOL WELDING S.r.l., Taliansko ešte v novembri 2007 a v máji 2010. Správca dane vykonal medzinárodné preverovanie (odpoveď na MVI, evidovaná u správcu dane dňa 04.01.2011) na základe výrobných štítkov pripevnených na strojoch, ktoré mu ukázal žalobca pri miestnom zisťovaní dňa 12.10.2010. Žalobca pred prerokovaním protokolu bol oboznámený so zisteniami aj talianskej daňovej správy, ale tieto zistenia žalobca nevyvrátil žiadnymi relevantnými dôkazmi. Keďže uvedené zistenia jednoznačne vyplývajú zo spisového materiálu, nie je možné, nakoľko reálne dodanie tovaru od žalobcu k VTS - elektro, s.r.o. nebolo reálne preukázané, priznať nárok na odpočítanie dane z tohto obchodného reťazca.

V zmysle ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi, dbá o to, aby boli skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti získané čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Kontrolovaný daňový subjekt je pritom povinný v priebehu daňovej kontroly predkladať všetky dôkazné prostriedky, preukazujúce jeho tvrdenia v lehote podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd vykonal dokazovanie - vypočutie svedkov Štefana Bezáka a Juraja Cíbika a tým sa tiež potvrdili zistenia žalovaného, že tovar deklarovaný v obchodnom reťazci EUROWORK, s.r.o. > PN TRADE, s.r.o. > TRADO, s.r.o. > BILLIK, spol. s r.o. (žalobca) nemohol pochádzať od posledného známeho pôvodcu EUROWORK, s.r.o. Správca dane nemusí bez časového obmedzenia čakať, či daňový subjekt v budúcnosti bude schopný zabezpečiť dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v jeho prospech (rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 6Sžf/37/2011 zo dňa 25.04.2012). Úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ako to navrhuje žalobca v žalobe, ale overovať, či daňový subjekt ju vie preukázať a či ju správne deklaroval (rozsudok Krajského súdu v Nitre sp.zn. 11S/330/2013 zo dňa 02.04.2014). Žalovaný poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/18/2008 zo dňa 21.07.2009.

Žalovaný sa postačujúcim spôsobom vysporiadal aj so znaleckými posudkami z odboru ekonómie a odboru strojárstva a dôvody, ktorými vyvrátil tieto dôkazy uviedol vo svojom stanovisku. Žalovaný spochybnil znalecký posudok znalca z oblasti ekonómie najmä z dôvodov, že súdny znalec nemal k dispozícii daňové a účtované doklady sporného obchodu medzi EUROWORK, s.r.o. a PN TRADE, s.r.o., preto možno jeho závery v tejto časti považovať čisto za hypotetické. K ďalšiemu znaleckému posudku znalca z odboru strojárstva žalovaný uvádza, že predmetom znaleckého posudku nebolo technologické zariadenie, ktoré žalobca nadobudol, ale zariadenie ktoré žalobca dodal svojmu odberateľovi ZASTROVA, s.r.o. Je neakceptovateľné tvrdenie zo strany žalobcu, že ide o technologické zariadenie pochádzajúce od TRADO s.r.o., pretože v daňovom konaní túto skutočnosť nepreukázal a nebolo ani posudzované žiadne technologické zariadenie od TRADO s.r.o. Žalobca odmietol na výzvu

správca dane zo dňa 18.02.2011 predložiť dokumentáciu súvisiacu s pôvodnom strojového zariadenia, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane a nebol vypracovaný žiaden znalecký posudok, ktorý by mohol súdny znalec porovnať s ním posudzovaním stavom na stroji zo ZASTROVA, s.r.o. Súdny znalec pri svojom posudku vychádzal iba z dokladov (protokol z kontroly, dodatočný platobný výmer správca dane, rozhodnutie žalovaného) a dôkazov („nejaký stroj“ zo ZASTROVA, s.r.o.), ktoré mu predložil žalobca.

Počas daňovej kontroly žalovaný v podstate odmietol predložiť dôkazy, keď na výzvu správca dane zo dňa 18.02.2011, v ktorej správca dane požadoval od žalobcu predloženie ďalšej dokumentácie súvisiacej s pôvodom strojového zariadenia technológie presného zvárania a preukázanie, kto je výrobcom predmetných zariadení a aké je ich pôvodné typové označenie od výrobcu, reagoval odpoveďou, že žalobca svojou požiadavkou zasiahol do súkromnej sféry žalobcu, ktorý nemá povinnosť disponovať informáciou o výrobcovi a pôvodnom typovom označení výrobkov a nemá povinnosť ani takéto skutočnosti správcovi dane oznamovať. Žalobca bol názoru, že otázka výrobcu tovaru, jeho pôvodu a kvality, je pre zistenie nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH irelevantná. Žalobca na výzvu správca dane reagoval, avšak žiadne doklady a dôkazy nepredložil. Preto neustále sa domáhanie žalobcu svojich práv až v súdnom konaní, vzhľadom na jeho postoj a konanie počas daňovej kontroly je zarážajúce, pretože žalobca v priebehu daňového konania nebol ukrátený na svojich právach. Žalobca mal vedomosť o zisteniach správca dane a dostatok času, aby svoje tvrdenia preukázal v daňovom konaní.

Žalobca spochybňuje výsledky medzinárodných šetrení, ale žiadnymi dôkazmi tieto zistenia nevyvrátil. Správca dane na základe výrobných štítkov uvedených na strojoch, ktoré žalobca ukázal správcovi dane pri miestnom zisťovaní dňa 12.10.2010 (a ktorý ani na výzvu správca dane nepreukázal ich pôvod), vykonal medzinárodné preverovanie dožiadanie do Českej republiky, ktorým preveril HST TECHNOLOGIC s.r.o. a do Talianska, ktorým preveril výrobcu SOL WELDING S.r.l. Dožiadaním zo dňa 18.10.2010 zistil, že spoločnosť HST TECHNOLOGIC s.r.o., so žalobcom naposledy obchodovala v roku 2008, kedy mu dňa 31.12.2008 predala horizontálny rotačný automat (HWR) 1340.48 v hodnote 6.869,99 €. Od tej doby nepredala na Slovensko žiadny HWR (odpoveď zo dňa 11.01.2011 ev.č. 320/Nag/2041/). Žalovaný ďalším dožiadaním zo dňa 26.10.2010 zistil, že talianska spoločnosť SOL WELDING S.r.l., potvrdila, že tovar s výrobným číslom 3607000020 a 1107000019 (t.j. zváracie zariadenie 1) bol dodaný daňovému subjektu ešte v roku 2007 o čom predložila faktúru č. 1400/2007 zo dňa 16.11.2007 v hodnote 4.600 €. Tovar s výrobným číslom 2108000020 a 4008000025 (t.j. zváracie zariadenie 2) bol dodaný daňovému subjektu v roku 2010, o čom predložila faktúru č. 312/2010 zo dňa 31.05.2010 v hodnote 4.074 €. Talianska spoločnosť tiež potvrdila, že prepravu tovaru uvedeného na faktúre č. 1400/2007 zabezpečil taliansky dodávateľ, o čom predložil dôkaz - CMR doklad č. 4105775, a prepravu tovaru uvedeného na faktúre 312/2010, vykonal prepravná spoločnosť Berydo Transport Services, na základe objednávky pána Karola Billika (odpoveď zo dňa 24.12.2010, evid. u správca dane pod č. 320/172 dňa 04.01.2011).

Žalobca na jednej strane tvrdí, že tovar bol spotrebovaný vo výrobe, resp. ďalej dodaný, ale toto tvrdenie nepreukázal jednoznačnými dôkazmi, ktoré by sa ďalším šetrením správca dane preukázali ako pravdivé (napr. samotná výdajka zo skladu nie je bez ďalších dôkazov, relevantný dôkaz). Ako je viackrát uvedené, žalobca nepreukázal pôvod tovaru, ktorý sa nachádzal vo výrobných priestoroch žalobcu v deň miestneho zisťovania.

Správca dane dožiadaním, zaslaným na Daňový úrad Prievidza, ktorý je miestne príslušným správcom dane TRADO s.r.o. zistil, že TRADO, s.r.o. nadobudlo tovar od PN TRADE, s.r.o. a ten od EURO WORK, S.r.o. Zistil tiež, že TRADO s.r.o. tovar nadobudlo aj od VTS - elektro, s.r.o. Miestne príslušný správca dane TRADO s.r.o. vypočul vo veci nadobudnutia tovaru od PN TRADE, s.r.o. a VTS, S.r.o. Ing. Róberta Ličku, konateľa TRADO s.r.o., ktorý tvrdil a listinnými dokladmi (faktúra, dodací list, komerčná ponuka a pod.) preukazoval, že tovar bol dodaný. Správca dane zistil, že TRADO s.r.o. nemá žiadne priestory na podnikanie a adresa sídla spoločnosti je v byte pôvodnej zakladateľky firmy. V roku 2009 prepustili posledných zamestnancov a v roku 2010 prevádzkovala dcérsku spoločnosť TMT na

územia Ruskej federácie. V období január až september 2010 TRADO s.r.o. nevykonávalo na území Slovenskej republiky žiadnu ekonomickú činnosť a iba v zdaňovacom období jún 2010 jednorázovo dodalo predmetný tovar žalobcovi a medené káble spoločnosti TCS Bratislava. TRADO s.r.o. po materiálnej stránke nepreukázalo dodanie tovaru. Tak ako je uvedené v rozhodnutí odvolacieho orgánu, TRADO s.r.o. nikdy nebolo reálnym priamym dodávateľom tovaru, ale zohralo úlohu sprostredkovateľa medzi žalobcom a subdodávateľom PN TRADE, s.r.o. a VTS, s.r.o. Potvrdil to Ing. Róbert Ličko, konateľ TRADO s.r.o., keď do zápisnice zo dňa 11.11.2010 uviedol, že výrobcom zariadení je firma VTS - elektro, s.r.o., lebo stroj uvedený na faktúre č. 20101706 od PN TRADE, s.r.o. bol fakturovaný TRADO s.r.o., Prievidza, ale fyzicky bol dodaný spoločnosti VTS - elektro, s.r.o., Bratislava na kompletizáciu, nakoľko „tovar uvedený na faktúre sa určite samostatne použiť nedal, muselo sa to kompletizovať“. Skompletizované zariadenie VTS - elektro, s.r.o., Bratislava previezlo na adresu Rybníčná 38; Bratislava, odkiaľ ju žalobca odviezol na Priemyselnú 4, Nitra, kde došlo k zaškoleniu pracovníkmi VTS - elektro, s.r.o., ktorých predstavil preberaciemu tímu daňového subjektu a TRADO s.r.o. pri preberaní tovaru nefigurovala.

Správca dane preveril aj spoločnosť VTS - elektro, s.r.o., ktorá mala nadobudnúť tovar aj od žalobcu (faktúra č. 1100425 zo dňa 21.06.2010) a ďalej ho dodať TRADO s.r.o. (faktúra č. 20610009 zo dňa 24.06.2010) Ing. Ján Švancar, konateľ VTS - elektro, s.r.o. do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 28.01.2011 potvrdil, že VTS - elektro, s.r.o. nakúpila zariadenie od žalobcu na základe kúpnej zmluvy zo dňa 11.05.2010. Po nastavení zväracích parametrov, čo spočívalo v úkonoch: zapojenie, spustenie, otestovanie vzájomnej komunikácie, synchronizácia, nastavenie servisných a zväracích parametrov, simulácia tech. procesu. bolo zariadenie prevezené na adresu určenú žalobcom, t.j. Rybníčná 38, Bratislava. Z uvedeného vyplýva, že vo VTS - elektro, s.r.o. nedošlo k žiadnej montáži či kompletizácii strojových častí. Správca dane medzinárodným preverovaním zistil, že žalobca nadobudol tovar SW-Plus502W od talianskej SOL WELDING S.r.l. za 4.074 €, VTS - elektro, s.r.o. ho predal za 119.000 € a ten následne, po nastavení parametrov ho predal TRADO, s.r.o. za 124.117,00 €. Uvedené zistenia správcu dane, o ktorých bol daňový subjekt informovaný, žalobca nevyvrátil. Tvrdenia správcu dane nie sú vykonštruované, ako to tvrdí žalobca, ale vyplývajú z vykonaného dokazovania.

Dôkazná povinnosť je na daňovom subjekte - žalobcovi, správca dane vedie daňové konanie v rámci ktorého vykonáva dokazovanie, ale pravdivosť a vierohodnosť dôkazov zabezpečuje daňový subjekt. Žalobca, ale ani ostatné spoločnosti, ktorými žalobca argumentuje, v celom konaní nepredložil také vierohodné dôkazy, ktoré by vyvrátili zistenia správcu dane. Žalobca namieta, že prvostupňový súd ani žalovaný neuvádza, ako mal žalobca preukázať odôvodnenosť svojho nároku na odpočítanie DPH. Je na daňovom subjekte - žalobcovi, akým spôsobom preukáže svoje tvrdenie. Správca dane je kontrolným orgánom, ktorý preveruje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní DPH a na listinách, ktorými daňový subjekt preukazuje svoje nároky voči štátnemu rozpočtu. Správca dane iba preveruje, či sú tieto údaje pravdivé. Správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré by mohli byť v prospech alebo v neprospech daňového subjektu. Správca dane iba musí daňovému subjektu umožniť svoje tvrdenia preukázať, pričom je oprávnený zákonným spôsobom získať a použiť prostriedky (napr. dožiadania, vypočutie svedkov a pod.), ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Pritom daňový subjekt už pri podaní daňového priznania DPH musí mať za preukázané, že údaje uvedené v ňom sú pravdivé a daň z pridanej hodnoty si uplatňuje v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z.

V súvislosti s preukazovaním žalovaný poukazuje v danej veci na viaceré rozsudky súdov. Napr. rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012, v ktorom súd uviedol, že „na uplatnenie odpočtu DPH nepostačuje iba predloženie faktúr a preukázanie ich úhrad, ale zákonodarcu požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil a predovšetkým musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.“ Správca dane nezaťažoval žalobcu jednostranne, ale aj sám správca dane vykonal v rámci daňového konania rozsiahle dokazovanie. Tak ako vyplýva z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/66/2011, súd poukázal „na zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými

podnikateľ napĺňa jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí.

Žalobca namietal aplikovanie ustanovenia § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. podľa ktorého, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Žalovaný súhlasí s tvrdením žalobcu o zachovaní princípu neutrality. Žalobca si však nemôže uplatniť a odpočítať len na základe uvedeného ustanovenia. Podmienky, za ktorých si môže uplatniť a odpočítať daň sú stanovené najmä v citovaných ustanoveniach § 51 ods. 1 písm. a/ a § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., a to väzbe na § 2 ods. 1 písm. a/, § 8 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Je pravdou, že žalobca mal faktúru od TRADO s.r.o. vyhotovenú podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z.z., ako aj to, že miestne príslušný správca dane vykonal u TRADO s.r.o. daňovú kontrolu, ktorou potvrdil nadobudnutie a ďalšie dodanie tovaru od PN TRADE, s.r.o. Je tiež pravdou, že miestne príslušný správca dane uznal daň z deklarovaného zdaniteľného obchodu pre žalobcu. Tak ako je uvedené aj v rozhodnutí odvolacieho orgánu, miestne príslušný správca dane však nevykonal také rozsiahle šetrenie vo veci skutočnej existencie a reálneho dodania tovaru, ktorý mal pochádzať od EUROWORK s.r.o., aké vykonal žalovaný, a preto vykonal vo veci predčasný záver. Miestne príslušný správca dane vychádzal iba zo zistení a dôkazov, ktoré mal k dispozícii (viď zistenia v TRADO s.r.o. a PN TRADE, s.r.o.), pričom vôbec nepreveril pôvodcu tovaru EUROWORK s.r.o. a jednu podstatnú skutočnosť, či tovar reálne existoval a bol dodaný tak, ako to TRADO s.r.o. a PN TRADE, s.r.o. deklarovali.

Žalovaný v celom procese dokazovania objektívnymi dôkazmi (tuzemské i zahraničné preverovania, vypočutie svedkov a pod. preukázal, že k dodaniu tovaru nedošlo. Predmetom dane v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. je dodanie tovaru za protihodnotu uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Z vykonaného dokazovania jednoznačne vyplýva, že reálna existencia a dodanie tovaru, ktorý mal byť dodaný v obchodnom reťazci EUROWORK s.r.o. > PN TRADE, s.r.o. > TRADO s.r.o. > žalobca preukázané nebolo. Keďže k dodaniu tovaru nedošlo, žalobca si nemohol uplatniť daň z pridanej hodnoty iba z dôvodu, že bola uvedená na faktúre a priznaná TRADO s.r.o. v daňovom priznaní DPH. Zo zistení žalovaného tiež vyplýva, že TRADO s.r.o. si odpočítal daň od PN TRADE, s.r.o. v rozpore so zákonom o dani z pridanej hodnoty.

Na záver žalovaný poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie C-439/04 a C-440/4 zo dňa 06.07.2006 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, ktorý rieši problematiku zneužitia práva podvodného konania, a ktorý na s. I-06161 rozsudku vyriekol, že „subjekty ktoré prijímú všetky opatrenia, ktoré je od nich možné požadovať na zabezpečenie toho, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom bez ohľadu na to, či ide podvod vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe.“ A rozsudok vo veci C-271/06 zo dňa 21.02.2008 (body 24 a 25) Netto Supermarket GmbH & Co. OHG v ktorom súdny dvor uvádza že „subjekty, ktoré prijímú všetky opatrenia, ktoré je možné od nich oprávnené požadovať na zabezpečenie toho, aby sa uistil, že plnenie ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Preto okolnosti, že dodávateľ konal dobromyseľne, prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci jeho účasť na podvode je vylúčená, predstavujú dôležité faktory pre určenie možnosti uložiť mu povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty a posteriori.“ Uvedené možno aplikovať aj vo vzťahu k daňovej kontrole vykonanej u daňového subjektu TRADO s.r.o.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že u žalobcu bola za zdaňovacie obdobie jún 2010 vykonaná daňová kontrola, o ktorej bol vypracovaný protokol, ktorý bol so žalobcom prerokovaný a doručený dňa 09.06.2011. Žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet v sume 99.594,26 € za zdaňovacie obdobie jún 2010 a bola mu určená vlastná daňová povinnosť v sume 26.954,21 €. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 126.284,83 € z faktúry č. 20100002 zo dňa 29.06.2010 v celkovej sume 790.941,83 € vystavenej spoločnosťou TRADO, s.r.o. za dodanie tovaru - mikroprocesorové synergické zváracie zariadenie 500 A automat vrátane periférií SW-Plus 502 W SE 3001 F v počte 2 ks (zváracie zariadenie) a mikroprocesorové rotačné zváracie polohovadlo automat vrátane periférií RZP 3000 SC 52 v počte 1 ks so sériovým číslom SW 52-201121 (polohovadlo automat).

Dňa 12.10.2010 sa vo výrobných priestoroch žalobcu uskutočnila fyzická obhliadka zváracích zariadení. Na zariadeniach boli zistené výrobné čísla SX 52-201121 (mikroprocesorové rotačné zváracie polohovadlo automat a periférií RZP 3000 SX 52 v počte 1 kus) a mikroprocesorové synergické zváracie zariadenie 500 A automat vrátane periférií SW - Plus 502 W SE 3001 F v počte 2 kusy › S/N 2108000020 (s S/N 4008000025) a S/N 3607000020 (s S/N 1107000019).

Ing. Róbert Ličko, konateľ spoločnosti TRADO, s.r.o. uviedol (zápisnica o miestnom zisťovaní č. 675/320/79428/2010/Sme zo dňa 11.11.2010), že v januári až septembri 2010 spoločnosť TRADO nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, okrem mesiaca jún 2010, kedy sa realizoval obchod so žalobcom. Zároveň predložil faktúru č. 20100002, komerčnú ponuku zo dňa 03.06.2010, oznámenie o prijatí návrhu zo dňa 04.06.2010, dodací list a preberací protokol zo dňa 28.06.2010 a výpis z bankového účtu. Okrem iného správca dane zistil aj to, že spoločnosť TRADO, s.r.o. nemá žiadne priestory na podnikanie a adresa sídla spoločnosti je v byte pôvodnej zakladateľky firmy.

Ing. Róbert Ličko, konateľ spoločnosti TRADO, s.r.o. ďalej uviedol, že firma TRADO, s.r.o. v tomto obchode vystupovala ako sprostredkovateľ. Spoločnosť TRADO, s.r.o. sprostredkovala dodávku zariadenia pre žalobcu. Výrobcom zariadení je firma VTS - elektro, s.r.o. a PN TRADE, s.r.o. Spoločnosť TRADO, s.r.o. nadobudla predmetný tovar od PN TRADE, s.r.o. na základe faktúr č. 20101906 zo dňa 25.06.2010 a č. 20101706 zo dňa 24.06.2010 a od VTS - elektro, s.r.o. na základe faktúry č. 20610009 zo dňa 24.06.2011. Ing. Róbert Ličko uviedol, že stroj na faktúre č. 20101706 bol spoločnosťou PN TRADE, s.r.o. fakturovaný spoločnosti TRADO, s.r.o., ale fyzicky bol dodaný spoločnosti VTS - elektro, s.r.o. na kompletizáciu. Predtým, ako bol predmetný stroj dodaný žalobcovi vyžadoval kompletizáciu, ktorú vykonala spoločnosť VTS - elektro, s.r.o.

Správca dane preveroval taktiež subdodávateľa PN TRADE, s.r.o., pričom bývalý konateľ spoločnosti Roman Sedlárik (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 14.04.2011) uviedol, že celý obchod zabezpečil bývalý konateľ tejto spoločnosti Štefan Bezák, ktorý potvrdil vystavenie faktúr č. 2010706 zo dňa 24.06.2010 a č. 2010906 zo dňa 25.06.2010 pre odberateľa TRADO, s.r.o. (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 04.08.2011), avšak relevantné dôkazy o reálnosti dodania tovaru predložiť nevedel. Uviedol len, že tovar zakúpil od spoločnosti EUROWORK, s.r.o., ktorú našiel cez internet a bol mu dodaný v demonte, teda po súčiastkach a v takom stave bol ďalej odpredaný spoločnosti TRADO, s.r.o.

Tibor Grman, bývalý konateľ spoločnosti EUROWORK, s.r.o. uviedol (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 1020504/1/1085598/20102 zo dňa 19.07.2012), že konateľom spoločnosti sa stal v čase, keď si hľadal prácu. Na jeho inzerát sa mu ozval vyšší pán na Mercedese, ktorý mu dal podpísať nejaké papiere a potom sa s ním nevedel skontaktovať. Ďalej uviedol, že za spoločnosť EUROWORK, s.r.o. nevykonával žiadnu činnosť, konateľov PN TRADE, s.r.o. p. Štefana Bezáka a ani Romana Sedlárika nepozná. Pre PN TRADE, s.r.o. neuzatvoril a nevykonával žiadne zdaniteľné obchody a žiaden tovar tak, ako to vo svojej výpovedi tvrdí Štefan Bezák. Uviedol, že za EUROWORK, s.r.o. žiadnu faktúru nevystavil a žiaden tovar nikdy nedodal, pričom dodal, že je vyučený kuchár, má 23 rokov a o zváracích technikách nevie nič.

Správca dane na základe údajov uvedených na výrobnom štítku jedného zo zariadení - polohovadla

automat preveroval českú spoločnosť HST TECHNOLOGIC, s.r.o. a zisťoval kedy a komu bol horizontálny rotačný automat (HWR) SX 52-201121 dodaný. Spoločnosť v odpovedi správcovi dane uviedla, že nikomu nedodala horizontálny rotačný automat (HWR) SX 52-201121. Formát čísla sa nezhoduje s číslovaním, ktoré táto firma používa. So žalobcom naposledy obchodovala dňa 31.12.2008, kedy mu predala horizontálny rotačný automat (HWR) 1340,48 v hodnote 6.869,99 €.

Správca dane preveroval aj ďalšieho výrobcu časti zariadení - taliansku spoločnosť SOL WELDING S.r.l., ktorá potvrdila, že tovar s výrobným číslom 3607000020 a 1107000019 (zváracie zariadenie 1) bol dodaný žalobcovi ešte v roku 2007 (faktúra č. 1400/2007 zo dňa 16.11.2007 v hodnote 4.600,- €). Tovar s výrobným číslom 2108000020 a 4008000025 (zváracie zariadenie 2) bol dodaný žalobcovi v roku 2010 (faktúra č. 312/2010 zo dňa 31.05.2010 v hodnote 4.074,- €). Prepravu tovaru uvedeného na faktúre č. 1400/2007 zabezpečila talianska spoločnosť, o čom bol predložený dôkaz - CMR doklad č. 4105775 a prepravu tovaru uvedeného na faktúre č. 312/2010 vykonala prepravná spoločnosť Berydo Transport Services, na základe objednávky konateľa žalobcu.

V súvislosti s výsledkami medzinárodného šetrenia žalobca uviedol, že zváracie zariadenie 1 s výrobným číslom S/N 3607000020 (s S/N 1107000019) spotreboval ako nepredajné vo výrobe (výdajka zo dňa 05.01.2011). Zváracie zariadenie 2 s výrobným číslom S/N 2108000020 (s S/N 4008000025) dodal ako odberateľovi spoločnosti VTS - elektro, s.r.o. podľa faktúry zo dňa 21.06.2010 za cenu 100.000 € bez DPH. Polohovalo automat HWR, nadobudnuté od českej spoločnosti HST TECHNOLOGIC, s.r.o. v sume 7.299,50 € dodal ďalej podľa faktúry zo dňa 28.04.2009 za cenu 28.820 € spoločnosti ZASTROVA, a.s.

Pri preverovaní spoločnosti ZASTROVA, a.s. bolo zistené, že dodané zariadenie sa nachádza v jej výrobní hale, bolo odskúšané, ale nepoužíva sa.

Zo skutkových zistení teda vyplýva, že žalobca dve zváracie zariadenia s výrobnými číslami S/N 2108000020 (s S/N 4008000025) a S/N 3607000020 (s S/N 1107000019) nadobudol od talianskej spoločnosti SOL WELDING S.r.l. a od českej spoločnosti HST TECHNOLOGIC, s.r.o. bol žalobcovi dňa 31.12.2008 dodaný horizontálny rotačný automat (HWR) 1340,48 v hodnote 6.869,99 €. Táto spoločnosť však poprela dodanie horizontálneho rotačného automatu (HWR) SX 52-201121.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť,

správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Z uvedeného vyplýva, že v rámci administratívneho konania bolo vykonané rozsiahle dokazovanie prostredníctvom výsluchu svedkov, predloženia listín a pod. Súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne popísal skutkový stav, ako vyplynul z administratívneho spisu.

Najvyšší súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je vecne správny a s poukazom na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. sa v celom rozsahu stotožňuje aj s jeho odôvodnením, ktoré je úplné, výstižné, reagujúce na všetky námietky žalobcu, a preto nebude opakovať pre účastníkov konania známe fakty a len na doplnenie dodáva.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, 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 svojim 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“.

Štefan Bezák, bývalý konateľ spoločnosti PN TRADE, s.r.o. (od 11.03.2010 do 22.11.2010) bol vypočutý dňa 14.01.2014, kde bol prítomný aj žalobca a tento svedok uviedol, že vystavil faktúru č.

20101706 zo dňa 24.06.2010, ako aj faktúru č. 20101906 zo dňa 25.06.2010 pre odberateľa TRADO, s.r.o., potvrdil, že podpis na faktúre je jeho. Uviedol, že vystavil dodací list č. 20101706 zo dňa 24.06.2010 pre odberateľa TRADO, s.r.o. na mikroprocesorové rotačné zváracie polohovadlo automat vrátane periférií RZP 3000 SX 52 v počte 1 ks v celkovej sume 540.260 € a zároveň potvrdil, že podpis na tomto dodacom liste je jeho, taktiež potvrdil, že vystavil dodací list č. 20101906 zo dňa 25.06.2010 pre odberateľa TRADO, s.r.o. na mikroprocesorové synergické zváracie zariadenia 500 A - automat vrátane periférií SW-Plus 502 W SE 3001 F v počte 1 kus a v celkovej sume 123.760 €. Dodanie tovaru uvedeného na faktúre č. 20101706 zo dňa 24.06.2010, ako aj na faktúre č. 20101906 zo dňa 25.06.2010 však nevedel bližšie špecifikovať, na podrobnosti si nepamätal, uviedol len, že išlo o nejaké zváracie zariadenie. Na otázky, týkajúce sa bližšej špecifikácie predmetného obchodu uviedol, že si nepamätá, príp. že nechce povedať žiadnu hlúposť, resp. že sa nebude vyjadrovať.

Juraj Cívik, bývalý konateľ spoločnosti EUROWORK, s.r.o. uviedol, že podpisy na predložených dodacích listoch nie sú jeho a nevedel žiadnym spôsobom preukázať nadobudnutie tovaru. Senát odvolacieho súdu k námietke žalobcu týkajúcej sa neupovedomenia o výsluchu tohto svedka uvádza, že v danom prípade nejde o kľúčový dôkaz o tom, že dodávka tovaru sa neuskutočnila tak, ako to tvrdí žalobca. Uvedená skutočnosť vyplynula aj z ďalších dôkazov, nejednoznačnosti a nevierohodnosti výpovedí ďalších svedkov, a preto napriek pochybeniu správcu dane pri neprizvaní žalobcu k vypočutiu Juraja Cívika, tento nedostatok v konaní sám osebe nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

K námietke žalobcu týkajúcej druhej časti dodávky, ktorej sa týkalo uplatnenie práva na odpočítanie DPH (VTS - elektro s.r.o. > TRADO, s.r.o.) senát odvolacieho súdu poukazuje na preverovanie správcu dane, konkrétne na výpovede konateľa TRADO, s.r.o. Ing. Róberta Ličku, ako aj konateľa VTS - elektro, s.r.o. Ing. Jána Švancara a výpoveď bývalého konateľa spoločnosti PN TRADE, s.r.o. Štefana Bezáka. V rámci preverovania tvrdených skutočností nebolo preukázané dodanie tovaru tak, ako to deklaroval žalobca. Taktiež nedošlo k preukázaniu, že v spoločnosti VTS - elektro, s.r.o. došlo ku kompletizácii strojových častí.

K námietke žalobcu, týkajúcej sa znaleckých posudkov, senát odvolacieho súdu uvádza, že znalci z oboru Ekonomia a manažment boli predložené len dodávateľské faktúry v prípade spoločností PN TRADE, s.r.o. a TRADO, s.r.o., pričom k znaleckému posúdeniu nebola dodaná evidencia DPH a príslušné daňové priznanie, nebolo tak možné posúdiť správnosť uplatnenia a priznania dane na výstupe (uvedené potvrdil aj znalec vo svojom znaleckom posudku na str. 4, 7). Rovnako aj v prípade zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťami EUROWORK, s.r.o. a PN TRADE, s.r.o. boli znalci na posúdenie dodané len dodacie listy č. 16/2010 a č. 29/2010, preto sa znalec nevedel vyjadriť k správnosti evidencie DPH, ako aj k správnosti premietnutiu týchto zdaniteľných obchodov do príslušného daňového priznania DPH (str. 4, 7 predmetného znaleckého posudku). Z uvedeného vyplýva, keďže znalec z odboru Ekonomie a manažment nemal pri vypracovaní znaleckého posudku k dispozícii všetky potrebné podklady, nie je možné jeho závery považovať za relevantné v súvislosti so správnosťou uplatnenia nadmerného odpočtu DPH. Žalovaný sa s týmito námietkami žalobcu taktiež dostatočným spôsobom vysporiadal. Znalecký posudok č. 13/2013 vypracovaný znalcom z odboru Strojárstvo taktiež nie je pre posúdenie vzniku oprávnenosti odpočtu DPH relevantný z dôvodu, že predmetné znalecké posudzovanie sa týka identifikácie a porovnania predmetných zváracích zariadení (strojov dodaných spoločnosťami SOL WELDING, S.r.l. a HST Technologic, s.r.o. so strojmi dodanými spoločnosťou TRADO, s.r.o.), pričom však nerieši okolnosti, za ktorých sa zrealizovalo sporné dodanie tovaru, ktoré je podstatné pre posúdenie oprávnenosti nároku na odpočet DPH.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal, že dodanie predmetných prác a tovarov bolo uskutočnené tak, ako to deklaroval. Práve naopak, v rámci preverovania bolo správcou dane preukázané, že spoločnosť EUROWORK, s.r.o. predmetný tovar nedodala, avšak spoločnosti PN TRADE, s.r.o. a VTS - elektro, s.r.o., ktorá mala predmetný tovar kompletizovať, nevedeli reálne nadobudnutie tovaru preukázať. Sprostredkovateľ obchodu, spoločnosť TRADO, s.r.o. tovar nemal v dispozícii a jeho dodanie preukazoval len listinnými dokladmi a

vyhláseniami. V rámci kontroly bolo zistené, že sporný tovar žalobca v skutočnosti nadobudol od talianskej spoločnosti SOL WELDING, S.r.l. v novembri 2007 a v máji 2010. Žalobca ďalej tvrdil, že sporný tovar, ktorý mal nadobudnúť od spoločnosti TRADO, s.r.o. dodal ďalej spoločnosti ZASTROVA, a.s., avšak pri preverovaní bolo zistené, že predmetné zariadenie bolo v spoločnosti ZASTROVA použité už v roku 2009.

Ani senát odvolacieho súdu zo skutkového stavu nezistil, že by boli žalobcom predložené také doklady, ktoré by podporili fakt, že predmetné zariadenia boli dodané takým spôsobom, ako to deklaroval žalobca.

Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností, uvedených na faktúrach.

Žalobca neuniesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú kontrolu daňovníkom deklarovaných skutočností a dokladov. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) 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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH) nevzniklo. Potom je správne aj konštatovanie, že nebola dodržaná Šiesta Smernica Rady, 77/388/EEC zo dňa 17.05.1977, v znení neskorších zmien, ktorá zakladá spoločný systém DPH a podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti, došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení uskutočnených osobou uvedenou na daňových dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom.

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, uviedol, že postup finančných orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Úlohou žalovaného i správcu dane pri posudzovaní práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami, je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených

daňovým subjektom, ale aj z výsledkov zistení o preukázateľnosti skutočností na nich deklarovaných. Stav vecí zistený správcom dane a žalovaným, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu, dostatočne preukázaný a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v konaní nebol úspešný, preto mu súd právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

V senáte rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.