

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/87/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200363
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 05. 2019
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2019:4018200363.2

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: PV F., s.r.o., V. 8, E., IČO: 36 553 492, zastúpeného JUDr. Martinom Kanásom, advokátom, Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 18. 05. 2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100589956/2018 zo dňa 20. 03. 2018, takto

rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalovanému súd náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Na základe oznámenia správcu dane zo dňa 12. 09. 2016 sa u žalobcu začala dňa 19. 09. 2016 daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2016.

2. Na výzvu správcu dane žalobca predložil v dňoch 28. 09. 2016 a 25. 10. 2016 doklady k daňovej kontrole.

3. Správca dane vykonal dňa 30. 01. 2017 miestne zisťovanie u daňového subjektu T. Q., s.r.o., pri ktorom konateľ uvedenej spoločnosti X. Q. (okrem iného) predložil i faktúru č. OF2016/73 zo dňa 30. 06. 2016, dodací list k faktúre, objednávku č. 60-2016-2 zo dňa 01. 06. 2016, dodacie listy č. 17/2016 zo dňa 08. 06. 2016, č. 18/2016 zo dňa 14. 06. 2016, č. 19/2016 zo dňa 20. 06. 2016, č. 20/2016 zo dňa 24. 06. 2016, č. 21/2016 zo dňa 30. 06. 2016, faktúru č. OF2016/72 zo dňa 28. 06. 2016, dodací list k faktúre, objednávku č. 60-2016-1 zo dňa 10. 05. 2016, dodacie listy č. 9/2016 zo dňa 20. 05. 2016, č. 10/2016 zo dňa 22. 05. 2016, č. 11/2016 zo dňa 01. 06. 2016, č. 12/2016 zo dňa 04. 06. 2016, výpisy z účtu, z ktorých si správca dane vyhotovil fotokópie. Ďalšie listiny predložil konateľ spoločnosti T. Q., s.r.o. na ústnom pojednávaní dňa 01. 03. 2017, o ktorom bola spísaná zápisnica. Na otázky správcu dane, konateľ X. Q. uviedol, že výrobu drevených paliet uskutočnil K. Q. stolárstvo, pohrebníctvo, IČO: 30 334 535, ktorý nie je platiteľom DPH. Palety boli vyrobené na adrese: Horný Pial č. 131, kde sa nachádzajú stroje na pílenie dreva. Nehnuteľnosť je vo vlastníctve fyzickej osoby X. Q.. Na výrobu drevených paliet bol použitý drevený odpad v množstve 72 prm (priestorových metrov), ktorý bol nadobudnutý na základe zmluvy o bezodplatnom prevode zo dňa 02. 01. 2016. Prepravu drevených paliet vykonala spoločnosť dodávateľa vlastným autom zn. Peugeot Boxer valník, EČV: LV-324DF. Materiál na výrobu drevených paliet bol uskladnený na adrese Horný Pial č. 131. Pre spoločnosť žalobcu

vyhotovoval drevené palety aj v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. Správcom dane predložil: faktúru č. 13/2016 zo dňa 27. 06. 2016 vystavenú: Q. K. stolárstvo, pohrebníctvo s predmetom: výroba a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu, znejúcu na sumu 7.860,- eur, faktúru č. 14/2016 zo dňa 29. 06. 2016 vystavenú: Q. K. stolárstvo, pohrebníctvo s predmetom: výroba a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu, znejúcu na sumu 8.970,- eur, zmluvu o bezodplatnom prevode zo dňa 02. 01. 2016 uzavretú medzi prevodcom: X. Q. a nadobúdateľom: T. Q., s.r.o. s predmetom prevodu: drevený odpad v množstve 72 prn nachádzajúci sa v Hornom Piali, ktorý vznikol z podnikania X. Q. - drevovýroba z rokov 2001 až 2009, knihu jász motorového vozidla Peugeot Boxer, ECV: LV-324DF (cesta Horný Píal - Hontianska Vrbica a späť) dňa: 21. 01. 2016, 22. 01. 2016, 25. 01. 2016, 20. 05. 2016, 22. 05. 2016, 01. 06. 2016, 04. 06. 2016, 14. 06. 2016, 20. 06. 2016, 27. 06. 2016, 30. 06. 2016, 11. 07. 2016, 12. 07. 2016, 13. 07. 2016, 20. 07. 2016, 27. 07. 2016, 07. 12. 2016, 08. 12. 2016, 11. 12. 2016.

4. Dňa 07. 03. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly, pričom správca dane zrekapituloval priebeh daňovej kontroly. Prítomná zástupkyňa žalobcu bola podrobne oboznámená s výsledkami vykonaného dokazovania za zdaňovacie obdobie jún 2016, v ktorom si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa T. Q., s.r.o. č. OF2016/72 zo dňa 28. 06. 2016 a č. OF2016/73 zo dňa 30. 06. 2016 celkove vo výške 9.359,60 eur, predmetom ktorých bola výroba a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu. Správca dane vyslovil záver, že žiadnym relevantným spôsobom dodávka tovaru (drevené palety) v požadovanom rozsahu a množstve preukázaná nebola, keď na odberateľských faktúrach a prílohách (CMR, vyhlásenia) k nim za predaj tovaru pre jednotlivých odberateľov nie je uvedený počet paliet použitých na prepravu dodaného tovaru, resp. že by bol tovar prepravovaný na paletách. Preto právo na odpočítanie dane žalobcovi nepriznal. Zástupkyňa žalobcu uviedla, že nesúhlasí so skutočnosťami zistenými správcom dane v priebehu daňovej kontroly a že sa žalobca k tomu vyjadri.

5. Správca dane spísal dňa 07. 03. 2017 protokol, v ktorom zhrnul výsledky daňovej kontroly a popísal dôkazy vykonané v jej priebehu. Ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 9.359,60 eur na základe faktúr č. OF2016/72 a OF2016/73 od dodávateľa T. Q., s.r.o., keď daňový subjekt (žalobca) preukazoval uskutočnenie dodania tovaru na základe vyššie uvedených faktúr dokladmi, ktoré neodrážali skutočnosť a nepodarilo sa mu preukázať opak. Protokol bol doručený zástupcovi žalobcu dňa 10. 03. 2017 spolu s výzvou zo dňa 08. 03. 2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole vyjadril v podaní zo dňa 22. 03. 2017. Namietal, že pracovníčky správcu dane pri vykonanom miestnom zisťovaní dreveným paletám od spoločnosti T. Q., s.r.o. nevenovali žiadnu pozornosť. Po zaslaní všetkých dokladov nebol správcom dane kontaktovaný za účelom vysvetlenia zaslaných dokladov vo vzťahu k otázke drevených paliet, tiež mu nebola adresovaná žiadna písomná alebo ústna výzva na predloženie dokladov preukazujúcich jeho tvrdenia. Predložil fotodokumentáciu hutného materiálu na sklade a naloženého na kamiónoch, fotodokumentáciu drevených paliet v skladových priestoroch, CMR a dodacie listy. Doplnil, že tovar bol dodaný do Nemecka do prístavu v Hamburgu, kde bol prebalený na zámorskú prepravu. Konštatoval, že z predložených listín jednoznačne vyplýva, že počet dodaných paliet sedel s počtom väzkov plechov naložených na paletách, keď zvyčajne má 1 m³ hmotnosť 1 t pre ľahšiu manipuláciu.

6. Správca dane dňa 27. 06. 2017 spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní s K. Q., ktorý správcovi dane predložil listiny: peňažný denník za december 2016 str. 12 časť A, zoznam prijatých a vystavených faktúr za rok 2016 s úhradami, vystavené faktúry bez príloh č. 13/2016 a 14/2016, výpis z LV č. 263 pre k.ú. Malá nad Hronom, zoznam zamestnancov a evidenciu dochádzky za rok 2016, výpisy z bankového účtu, z ktorých listín si správca dane vyhotovil fotokópie. Dňa 25. 07. 2017 správca dane spísal zápisnicu o výsluchu svedka K. Q.. Pri výsluchu bola prítomná zástupkyňa žalobcu, ktorá bola o uskutočnení ústneho pojednávania upovedomená. Svedok uviedol, že so spoločnosťou T. Q. s.r.o. spolupracuje od roku 2014. Robia altánky a nejaké vnútorné stavebné stolárske práce. Objednávky boli zadané ústne. So spoločnosťou T. Q., s.r.o. sa skontaktoval cez inzerát v maďarskom denníku ÚJ SZÓ. V júni 2016 predstavovalo predmet jeho podnikania stolárstvo a pohrebníctvo. Faktúry č. 13/2016 zo dňa 27. 06. 2016 a č. 14/2016 zo dňa 29. 06. 2016 vystavil za neho X. Q., ktorý na faktúru vypísal to, čo mu svedok povedal. Faktúry boli vystavené pravdepodobne až po ukončení prác. Predmetom fakturácie bola výroba drevených paliet, ktorú vykonal spolu so svojim synom, ktorý je jeho zamestnancom. Dochádzkový list,

evidenciu odpracovaných hodín a mzdový list však predložiť nevie. Cenu za prácu a pohonné látky určil tak, že sa dostavil do Horného Píalu, pozrel si pripravený materiál, pričom išlo o nové smrekové drevo v množstve cca. 15 m³ a následne stanovil cenu tak, ako bola potom uvedená vo vystavených faktúrach (vo faktúre č. 13/2016 bola vyúčtovaná cena práce v sume 7.000,- eur a cena za pohonné látky v sume 860,- eur a vo faktúre č. 14/2016 bola vyúčtovaná cena práce v sume 8.500,- eur a cena za pohonné látky v sume 470,- eur). Náradie - cirkulár, skracovaciu pílu a spojovací materiál - klince zabezpečil a patrili X. Q.. Kladivo a kliešte používal vlastné. Miery na výrobu paliet mu zadal X. Q., šablónu ani žiadnu mierku nepotreboval. Práce boli vykonávané v dielni v obci Horný Píal pri ihrisku. Ide o nehnuteľnosť vo vlastníctve X. Q.. Vyrobené palety mali rozmery: 2 m x 6 m, 1,5 m x 6 m, 1,5 m x 3 m, 1 m x 2 m, ich množstvo uviesť nevedel. Na výrobu paliet bolo použité nové smrekové drevo a klince. Materiál na výrobu paliet dostal od X. Q.. Výroba drevených paliet trvala niekoľko mesiacov, harmonogram vykonaných prác, montážny denník, ani dodací list predložiť nevedel. Hotové drevené palety zostali v dielni, k ich preprave nič uviesť nevedel. Za obdobie svojho podnikania pre nikoho iného drevené palety v takom množstve nevyrábal.

7. Dňa 19. 09. 2017 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom X. Q. - konateľom obchodnej spoločnosti T. Q., s.r.o.. Pri jeho výsluchu bola prítomná i zástupkyňa žalobcu, ktorá bola o uskutočnení ústneho pojednávania upovedomená. Svedok uviedol, že výrobu drevených paliet realizoval K. Q. stolárstvo, pohrebníctvo. Na výrobe sa podieľal aj jeho syn. S týmto spolupracuje od roku 2014. Dodávateľsko - odberateľské vzťahy prebiehajú na základe ústnej objednávky, stretnutia a dohody, pričom keď odberateľ akceptuje cenu, tak sa vyrába. K. Q. robí pre neho stolárske práce. Drevené palety boli vyrobené na adrese: Horný Píal č. 131, nehnuteľnosť je v jeho súkromnom vlastníctve. Predmetné palety boli vyrábané priebežne počas roku 2016 podľa potrieb zákazníka na základe jeho objednávok. Na výrobu drevených paliet bol použitý drevený odpad v množstve 72 prn, ktoré spoločnosť nadobudla na základe zmluvy o bezodplatnom prevode zo dňa 02. 01. 2016. Zmluvu podpísal za prevodcu on ako fyzická osoba a za nadobúdateľa on ako konateľ obchodnej spoločnosti T. Q., s.r.o. Stroje, zariadenia, nástroje, náradie, ktoré boli použité pri výrobe, patrili do jeho osobného vlastníctva. Išlo o hobľovačku, frézu. Cenu na faktúrach pre žalobcu určil tak, že spočítal cenu za prácu, ktorú mu povedal K. Q. a cenu materiálu. Hodnotu materiálu pozná, nakoľko s drevom dlhodobo pracuje. Po schválení tejto ceny odberateľom sa začalo s výrobou. Výroba drevených paliet na „mieru“ znamená, že ide o palety veľkosti podľa objednávky. Materiál na výrobu drevených paliet bol aj pred uzavretím zmluvy o bezodplatnom prevode umiestnený na adrese: Horný Píal č. 131. Prepravu hotových drevených paliet k odberateľovi uskutočnila spoločnosť T. Q., s.r.o. vlastným motorovým vozidlom zn. Peugeot Boxer valník, EČV: LV-324DF. Vodič bol on, alebo aj jeho zamestnanci. Výrobu drevených paliet realizoval pre žalobcu aj v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach.

8. Dňa 07. 11. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu o priebehu a výsledkoch dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených daňovým subjektom k protokolu z daňovej kontroly. Prítomná zástupkyňa žalobcu bola podrobne oboznámená s výsledkami vykonaného dokazovania. Správca dane vykonané dokazovanie vyhodnotil so záverom, že dodanie tovaru žalobcovi od spoločnosti T. Q., s.r.o. nebolo preukázané relevantným spôsobom, a teda neboli splnené podmienky na uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 9.359,60 eur podľa ust. § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v zdaňovacom období jún 2016. Zástupkyňa žalobcu uviedla, že nesúhlasí s výsledkom daňovej kontroly, keď nebolo prihliadnuté na žalobcom predložené doklady.

9. Následne správca dane vydal dňa 15. 11. 2017 rozhodnutie, ktorým žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 9.359,60 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016, keď znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie zo sumy 22.076,43 eura na sumu 12.716,83 eura a túto sumu žalobcovi vrátil. Rozhodnutie odôvodnil tým, že zo strany žalobcu neboli splnené všetky zákonné podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH, keď daňový subjekt preukazoval uskutočnenie dodania tovaru (drevených paliet) dokladmi, ktoré neodrážali skutočnosť a nepodarilo sa mu preukázať opak. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 04. 12. 2017, v ktorom uviedol dôvody svojho nesúhlasu s predmetným rozhodnutím. K podanému odvolaniu predložil čestné prehlásenie K. Q., tabuľku sumarizácie paliet, technický výkres, CMR, medzinárodný nákladný list z 08. 07. 2016 a fotodokumentáciu.

10. V predložennom spise sa nachádza i faktúra vystavená dodávateľom (T. Q., s.r.o.) pre odberateľa (žalobcu) pod č. OF2016/72 zo dňa 28. 06. 2016 s dátumom dodania 28. 06. 2016, ktorou dodávateľ

faktoval odberateľovi „výroba a dodanie drevených paliet, výroba a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu“ v sume 26.940,- eur (základ dane 22.450,- eur + daň z pridanej hodnoty 4.490,- eur), objednávka č. 60-2016-1. zo dňa 10. 05. 2016, ktorou si žalobca objednal u spoločnosti T. Q., s.r.o. výrobu drevených paliet potrebných na expedíciu cca. 900 t hutného materiálu, rozmery plechov: 1.000 x 2.000 mm, 1.500 x 3.000 mm, 2.000 x 3.000 mm, nosnosť paliet 3 až 5 t, termín dodania: 28. 06. 2016, miesto plnenia: Hontianska Vrbica v sume 22.450,- eur bez DPH, dodacie listy k faktúre: č. 9/2016 zo dňa 20. 05. 2016 na 29 ks paliet rozmerov 2 x 6 a 11 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, č. 10/2016 zo dňa 22. 05. 2016 na 27 ks paliet rozmerov 2 x 6 a 9 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, č. 11/2016 zo dňa 01. 06. 2016 na 25 ks paliet rozmerov 2 x 6, 10 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, 10 ks paliet rozmerov 1,5 x 3 a 6 ks paliet rozmerov 1,25 x 2,5 a č. 12/2016 zo dňa 04. 06. 2016 na 28 ks paliet rozmerov 2 x 6, 12 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, 12 ks paliet rozmerov 1,5 x 3 a 5 ks paliet rozmerov 1 x 2. Tiež je v spise založená faktúra č. OF2016/73 zo dňa 30. 06. 2016 s dátumom dodania 30. 06. 2016, ktorou dodávateľ faktoval odberateľovi „výroba a dodanie drevených paliet, výroba a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu“ v sume 29.217,60 eur (základ dane 24.348,- eur + daň z pridanej hodnoty 4.869,60 eur), objednávka č. 60-2016-2. zo dňa 01. 06. 2016, ktorou si žalobca objednal u spoločnosti T. Q., s.r.o. výrobu drevených paliet potrebných na expedíciu cca. 900 t hutného materiálu, rozmery plechov: 1.000 x 2.000 mm, 1.500 x 3.000 mm, 2.000 x 3.000 mm, nosnosť paliet 3 až 5 t, termín dodania: 30. 06. 2016, miesto plnenia: Hontianska Vrbica v sume 24.348,- eur bez DPH, dodacie listy k faktúre: č. 17/2016 zo dňa 08. 06. 2016 na 22 ks paliet rozmerov 2 x 6 a 6 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, č. 18/2016 zo dňa 14. 06. 2016 na 33 ks paliet rozmerov 2 x 6, 7 ks paliet rozmerov 1,5 x 6 a 2 ks paliet rozmerov 1,25 x 2,5, č. 19/2016 zo dňa 20. 06. 2016 na 5 ks paliet rozmerov 2 x 6, 17 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, 2 ks paliet rozmerov 1,5 x 3 a 5 ks paliet rozmerov 1 x 2, č. 20/2016 zo dňa 24. 06. 2016 na 36 ks paliet rozmerov 2 x 6, 8 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, č. 21/2016 zo dňa 30. 06. 2016 na 18 ks paliet rozmerov 2 x 6, 23 ks paliet rozmerov 1,5 x 6 a 4 ks paliet rozmerov 1,5 x 3.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

11. O podanom odvolaní žalobcu zo dňa 04. 12. 2017 rozhodol žalovaný ako odvolací orgán podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tak, že rozhodnutím zo dňa 20. 03. 2018 (žalobou napadnuté rozhodnutie) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 102391062/2017 zo dňa 15. 11. 2017. V odôvodnení svojho rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 9.359,60 eur na základe faktúr č. OF2016/72 zo dňa 28. 06. 2016 a č. OF2016/73 zo dňa 30. 06. 2016 od dodávateľa T. Q., s.r.o., ktoré mu správca dane nepriznal. Ďalej popísal skutkový stav zistený a vyhodnotený správcou dane tak, ako je tento uvedený v I. časti tohto rozsudku (body 2 až 10). V ďalšej časti svojho rozhodnutia žalovaný reagoval na jednotlivé námietky žalobcu uvedené v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, pričom tieto vyhodnotil ako nedôvodné. K námietkam žalobcu konštatoval, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie jún 2016 trvala od 19. 09. 2016 do dňa 10. 03. 2017, teda celkovo 173 dní, keď vykonané dokazovanie zo strany správcu dane nebolo účelovo predĺžované a daňová kontrola skončila v zákonom stanovenej lehote. Správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na vrátenie dane vychádzal z dokladov a písomností predložených žalobcom, keď dokazovanie vykonal v rozsahu potrebnom na zistenie, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Za nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu ohľadne účelového spochybnenia ním predložených dokladov. Žalovaný konštatoval, že správca dane všetky žalobcom predložené doklady ako aj fotodokumentáciu preveril, vykonal miestne zisťovanie v priestoroch prevádzky žalobcu i v jeho predajni, vykonané dokazovanie vyhodnotil a svoje závery odôvodnil vo svojom rozhodnutí. Vo vzťahu k výsluchu svedka K. Q. konštatoval, že tomuto bola zo strany správcu dane položená jednoznačná otázka ohľadne materiálu použitého na výrobu drevených paliet. Čestné prehlásenie K. Q., ktoré predložil žalobca, nepovažoval za dôkazný prostriedok v daňovom konaní, keď v čestnom prehlásení osoba len čestne prehlasuje nejakú skutočnosť, bez relevantných dôkazov. Svedok K. Q. bol na ústnom pojednávaní poučený o v zmysle § 25 ods. 1, 2 daňového poriadku, pričom bol poučený i o následkoch nepravdivej výpovede. Svedok, pokiaľ sa lepšie vyjadruje v jazyku maďarskom, mal možnosť zabezpečiť si tlmočníka. Nesúhlasil s vyjadrením žalobcu o tom, že predmetné palety predstavovali úplne jednoduchú konštrukciu, keď prepočtom počtu dodaných paliet a sumy vyfakturovanej za ich výrobu vyplynulo, že cena 1 palety rozmeru 2 x 6 m bola 148,- eur, cena za 1 paletu rozmeru 1,5 x 6 m bola 114,- eur, cena za 1 paletu rozmeru 1,5 x 3 m bola 56,- eur, cena za 1 paletu rozmeru 1,25 x 2,5 m bola 28,- eur, cena za 1 paletu rozmeru 1 x 2 m bola 28,- eur, hoci z verejne prístupných zdrojov (internetu) žalovaný zistil, že trhová cena drevenej palety sa pohybuje v rozmedzí

6,- až 8,- eur. Tiež poukázal na skutočnosť, že s ohľadom na rozmery vozidla a ložnej plochy vozidla, ktorým mala byť preprava drevených paliet vykonaná (Peugeot Boxer), nie je možné, aby táto bola uskutočnená predmetným vozidlom, nakoľko jeho ložná plocha neumožňuje prepravu drevených paliet vyššie uvedených rozmerov (dĺžka ložnej plochy vozidla je 3833 mm a šírka 2034 mm, pričom palety boli aj rozmerov: 2 x 6 m, 1,5 x 6 m). Preto správca dane dospel k správneému záveru, že prepravu drevených paliet nemohol vykonať dodávateľ vozidlom zn. Peugeot Boxer valník. Zmluvu o bezodplatnom prevode zo dňa 02. 01. 2016 nie je možné považovať za dostatočný dôkaz preukazujúci skutočnosť, že materiál použitý na výrobu paliet pochádzal z podnikania X. Q., keď tento zásoby materiálu (drevený odpad) neuvádzal vo svojom účtovníctve a evidenciách (ani ako podnikajúca fyzická osoba a ani pri spoločnosti T. Q., s.r.o.).

Pokiaľ sa žalobca odvolával na rozsudky NS SR (sp. zn. 7Sž/131 - 137/01, 8Sžf/14/2012, 3Sži/1/2010), bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z ním uvedených rozsudkov, čo však žalobca neučinil.

Poukázal na zásadu objektívnej pravdy, zásadu voľného hodnotenia dôkazov, ktorými je ovládané daňové konanie, ktoré ale sú limitované zákonom č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok. Konštatoval, že správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania, postupoval v súlade s § 3 ods. 1 daňového poriadku, chránil záujmy štátu a prihliadal aj na práva daňového subjektu. Ak sa daňový subjekt domáha svojich zákonných práv, musí si v prvom rade splniť svoju zákonnú povinnosť preukázať oprávnenosť uplatneného nároku (v danom prípade nároku na odpočítanie dane) a to tým, že už pri podaní daňového priznania, v ktorom vykazuje odpočítanie dane, musí vedieť preukázať, že údaje v ňom uvedené, sú vierohodné a pravdivé. Tiež poukázal na to, že v daňovom konaní sa aplikuje zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia.

Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 15. 11. 2017.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

12. V podanej žalobe zo dňa 18. 05. 2018 žalobca žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 20. 03. 2018.

13. Podanú žalobu odôvodnil tým, že sa nestotožňuje s rozhodnutím žalovaného, nakoľko tento v napadnutom rozhodnutí poukazuje na dodávateľa ako aj subjekt, od ktorého dodávateľ kupoval a zabezpečoval materiál na výrobu paliet. Rozhodnutie považoval za nezákonné, keď v rámci svojich možností si ako daňovník splnil všetky svoje povinnosti a žiadnym jemu zákonne dovoleným a umožneným spôsobom mu neprináleží skúmať pôvod materiálu nadobudnutého jeho dodávateľom. Jeho záujem v obchodnom vzťahu je zameraný na skutočnosť, či má dodaný tovar požadované parametre a kvalitu a či bol dodaný načas. Uvedené v danom prípade splnené bolo a za tovar bola riadne uhradená cena, čo bolo nespochybniteľne preukázané. Zopakoval, že konal čestne a nešlo o žiaden fiktívny obchod. Palety sú pre neho nevyhnuté pre účely dodania tovaru jeho odberateľovi. Namietal postup správcu dane, ktorý mu oznámil svoje pochybnosti o predložených dokladoch až po uplynutí niekoľkých mesiacov, pričom keby mu tieto pochybnosti oznámil bezprostredne po predložení a preskúmaní dokladov, bol by vedel reagovať, mohol poskytnúť ďalšie vysvetlenie a informácie o tom, či išlo o nakládku, alebo vykládku, kto bol pri nej a pod. Konanie správcu dane považoval za účelové naťahovanie času. Mal za to, že zo strany správcu dane a žalovaného by bolo vyvodenie sankcií voči nemu formou neuznania daňových a účtovných dokladov z predmetných obchodov dôvodné len v tom prípade, ak žalovaný preukáže, že žalobca pochybil a že tovar, ktorý kúpil a použil v rámci svojej podnikateľskej činnosti bol fiktívny. Uvedené však preukázané nebolo. Konanie žalovaného a správcu dane považoval za účelové spochybňovanie ním predložených dokladov.

Poukázal na čestné prehlásenie K. Q., v ktorom tvrdí, že materiál použitý na výrobu drevených paliet bol dreveným odpadom z piliarskej prevádzky, z ktorého sa dalo vyrábať a bol vhodný na výrobu drevených paliet a že ide o ten istý materiál, o ktorom hovoril pán Q.. V čestnom prehlásení sa tiež vyjadril k tomu, prečo faktúru za neho vypisoval pán Q.. Vychádzajúc z čestného prehlásenia K. Q. žalobca doplnil, že v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 07. 11. 2017 boli uvedené vety vytrhnuté z kontextu výpovede tohto svedka. X. K. Q. bolo na výrobu použité nové smrekové drevo, čo v žargóne drevárov podľa K. Q. znamená, že bolo použité drevo vhodné na výrobu. Žalobca tiež poukázal na to, že svedok hovorí po slovensky horšie ako po maďarsky. Uvedené môže vysvetliť, prečo dal napísať text faktúry pánovi Q.. Tiež poukázal na rozdiel v tvrdení svedkov K. Q. a X. Q. ohľadne množstva použitého materiálu, keď namietal postup správcu dane, ktorý svedkom nepoložil jednoznačnú a priamu otázku ohľadom dreva, z ktorého boli palety vyrobené. Vysvetlil, že palety na mieru sú jednoduché konštrukcie, ktorých rozmery sú dané pevno (2 x 6 m, 1,5 x 6 m, 1,5 x 3 m, 1,25 x 2,5 m a 1 x 2 m) a nemenia sa. Ide o

jednorazové palety, ktoré sa pri prebaľovaní tovaru na zámorské balenie v prístave znehodnotia. Sú identické s rozmermi plechov, pričom jeho objednávateľ ich návrh odsúhlasil.

Z predložených dôkazov jednoznačne vyplýva, že žalobca tovar dodáva svojmu odberateľovi na drevených paletách. To, že akým spôsobom a za akých podmienok nadobudla spoločnosť jeho dodávateľa (T. Q., s.r.o.) drevo, z ktorého boli palety vyrobené, posúdiť nevie a nevie sa k tomu ani vyjadriť, avšak za tieto skutočnosti nemôže niesť žiadnu zodpovednosť. V tejto súvislosti poukázal na rozsudky NS SR sp. zn. 7 SŽ/131-137/01, 8SŽf/14/2012 a 3SŽf/1/2010.

Navrhol podanej žalobe vyhovieť, napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť a uznať nadmerný odpočet uplatnený v zdaňovacom období jún 2016 v celkovej výške 22.076,43 eura.

V podanej žalobe poukázal na prílohy (čestné prehlásenie K. Q., CMR, dodacie listy, fotografie), ktoré však predložené neboli ani spolu s podanou žalobou, ani dodatočne.

IV. Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe

14. Žalovaný podal k žalobe písomné vyjadrenie zo dňa 12. 11. 2018, pričom podrobne popísal priebeh daňovej kontroly a námietky žalobcu v podanej žalobe, ku ktorým sa vyjadril. Konštatoval, že obsah predkladaného vyjadrenia je v podstate obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia zo dňa 20. 03. 2018. Porovnaním obsahu vyjadrenia žalovaného zo dňa 12. 11. 2018 a dôvodov žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 20. 03. 2018 správny súd zistil, že vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe a žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného obsahujú identické dôvody a tvrdenia. S poukazom na túto skutočnosť správny súd obsah vyjadrenia žalovaného zo dňa 12. 11. 2018 v tejto časti svojho rozsudku neuvádza a v plnom rozsahu poukazuje na dôvody rozhodnutia žalovaného zo dňa 20. 03. 2018, ktorých podstatná časť je zhrnutá v II. časti tohto rozsudku (bod 11 rozsudku).

Žalovaný vo svojom vyjadrení navrhol, aby správny súd podanú žalobu zamietol ako nedôvodne podanú.

V. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právne argumenty

15. Krajský súd v Nitre, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie v predmetnej veci, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 20. 03. 2018 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, bez nariadenia pojednávania (nakoľko nebola splnená ani jedna z podmienok uvedených v ust. § 107 ods. 1 SSP na to, aby súd vec prejednal s nariadením pojednávania) a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa ust. § 190 SSP rozsudkom zamietol, pričom rozsudok verejne vyhlásil dňa 22. 05. 2019 v zmysle ust. § 137 ods. 4 SSP.

16. Podľa § 2 písm. a/, b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30. 12. 2016 (teda i v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2016), predmetom dane je a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

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

Podľa § 8 písm. a/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je

a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné 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 § 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 a/ 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 písm. a/, c/, ods. 3 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,

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

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

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

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

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

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

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

17. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 08. 2018, teda i 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 správcom 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.

18. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty v sume 9.359,60 eur za zdaňovacie obdobie jún 2016 pri ním tvrdenej dodávke tovaru od spoločnosti T. Q., s.r.o. podľa faktúry č. OF2016/72 zo dňa 28. 06. 2016 v sume 26.940,- eur (základ dane 22.450,- eur + daň z pridanej hodnoty 4.490,- eur) a faktúry č. OF2016/73 zo dňa 30. 06. 2016 v sume 29.217,60 eur (základ dane 24.348,- eur + daň z pridanej hodnoty 4.869,60 eur).

19. 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 i 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, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúre č. OF2016/72 zo dňa 28. 06. 2016 a faktúre č. OF2016/73 zo dňa 30. 06. 2016 vystavenej spoločnosťou T. Q., s.r.o. ako dodávateľom tovaru pre žalobcu. 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 tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaneho a vyššie uvedeného dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť z titulu dodania tovaru. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných

dokladov od žalobcu (v oznámení o daňovej kontrole zo dňa 12. 09. 2016, telefonickou výzvou správcu dane zo dňa 22. 09. 2016 a 24. 10. 2016) a jeho bezprostredného dodávateľa, t.j. spoločnosti T. Q., s.r.o., ako aj výsluchom konateľa dodávateľa X. Q. a svedka K. Q. (ktorý mal vykonať práce pre spoločnosť T. Q., s.r.o.).

20. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru č. OF2016/72 zo dňa 28. 06. 2016, s dátumom dodania 28. 06. 2016, ktorou dodávateľ - spoločnosť T. Q., s.r.o. vyfakturoval žalobcovi sumu za: „výrobu a dodanie drevených paliet, výrobu a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu“ v sume 26.940,- eur (základ dane 22.450,- eur + daň z pridanej hodnoty 4.490,- eur). K tejto faktúre boli v priebehu daňovej kontroly predložené ďalšie listiny, a to: objednávka č. 60-2016-1. zo dňa 10. 05. 2016, ktorou si žalobca objednal u spoločnosti T. Q., s.r.o. výrobu drevených paliet potrebných na expedíciu cca. 900 t hutného materiálu, rozmery plechov: 1.000 x 2.000 mm, 1.500 x 3.000 mm, 2.000 x 3.000 mm, nosnosť paliet 3 až 5 t, termín dodania: 28. 06. 2016, miesto plnenia: Hontianska Vrbica v sume 22.450,- eur bez DPH, dodacie listy k faktúre: č. 9/2016 zo dňa 20. 05. 2016 na 29 ks paliet rozmerov 2 x 6 a 11 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, č. 10/2016 zo dňa 22. 05. 2016 na 27 ks paliet rozmerov 2 x 6 a 9 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, č. 11/2016 zo dňa 01. 06. 2016 na 25 ks paliet rozmerov 2 x 6, 10 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, 10 ks paliet rozmerov 1,5 x 3 a 6 ks paliet rozmerov 1,25 x 2,5 a č. 12/2016 zo dňa 04. 06. 2016 na 28 ks paliet rozmerov 2 x 6, 12 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, 12 ks paliet rozmerov 1,5 x 3 a 5 ks paliet rozmerov 1 x 2. Žalobca tiež predložil faktúru č. OF2016/73 zo dňa 30. 06. 2016 s dátumom dodania 30. 06. 2016, ktorou dodávateľ - spoločnosť T. Q., s.r.o. vyfakturoval odberateľovi (žalobcovi) sumu za: „výrobu a dodanie drevených paliet, výrobu a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu“ v sume 29.217,60 eur (základ dane 24.348,- eur + daň z pridanej hodnoty 4.869,60 eur). K tejto faktúre boli v priebehu daňovej kontroly predložené i ďalšie doklady: objednávka č. 60-2016-2. zo dňa 01. 06. 2016, ktorou si žalobca objednal u spoločnosti T. Q., s.r.o. výrobu drevených paliet potrebných na expedíciu cca. 900 t hutného materiálu, rozmery plechov: 1.000 x 2.000 mm, 1.500 x 3.000 mm, 2.000 x 3.000 mm, nosnosť paliet 3 až 5 t, termín dodania: 30. 06. 2016, miesto plnenia: Hontianska Vrbica v sume 24.348,- eur bez DPH, dodacie listy k faktúre: č. 17/2016 zo dňa 08. 06. 2016 na 22 ks paliet rozmerov 2 x 6 a 6 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, č. 18/2016 zo dňa 14. 06. 2016 na 33 ks paliet rozmerov 2 x 6, 7 ks paliet rozmerov 1,5 x 6 a 2 ks paliet rozmerov 1,25 x 2,5, č. 19/2016 zo dňa 20. 06. 2016 na 5 ks paliet rozmerov 2 x 6, 17 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, 2 ks paliet rozmerov 1,5 x 3 a 5 ks paliet rozmerov 1 x 2, č. 20/2016 zo dňa 24. 06. 2016 na 36 ks paliet rozmerov 2 x 6, 8 ks paliet rozmerov 1,5 x 6, č. 21/2016 zo dňa 30. 06. 2016 na 18 ks paliet rozmerov 2 x 6, 23 ks paliet rozmerov 1,5 x 6 a 4 ks paliet rozmerov 1,5 x 3.

21. Predloženie uvedených dokladov 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.

22. V súvislosti s deklarovaným zdaniteľným obchodom žalobcu a spoločnosti T. Q., s.r.o. v zdaňovacom období jún 2016 podľa faktúr č. OF2016/72 zo dňa 28. 06. 2016 a č. OF2016/73 zo dňa 30. 06. 2016 bola správcovi dane spoločnosťou T. Q., s.r.o. predložená zmluva o bezodplatnom prevode zo dňa 02. 01. 2016, predmetom ktorej bol bezodplatný prevod dreveného odpadu v množstve 72 prm nachádzajúceho sa v Hornom Piali, ktorý vznikol z podnikania subjektu: X. Q. - drevovýroba z obdobia rokov 2001 až 2009. Touto zmluvou spoločnosť T. Q., s.r.o. preukazovala nadobudnutie materiálu, ktorý bol následne použitý na výrobu drevených paliet v zmysle objednávok žalobcu č. 60-2016-1. zo dňa 10. 05. 2016 a č. 60-2016-2. zo dňa 01. 06. 2016.

Správca dane za účelom preverenia nadobudnutia tovaru dodávateľom žalobcu tohto požiadal o predloženie dokladov potvrdzujúcich nadobudnutie tohto materiálu (výzva zo dňa 16. 08. 2017), konkrétne: karty majetku - hmotného majetku, drobného hmotného majetku, evidencie zásob k 31. 12. 2015 a 31. 12. 2016. Na výzvu správcu dane dodávateľ žalobcu reagoval a dňa 19. 09. 2017 mu predložil karty dlhodobého majetku a osvedčenie o evidencii vozidla.

V priebehu daňovej kontroly bol vypočutý konateľ spoločnosti T. Q., s.r.o. X. Q., ktorý opakovane tvrdil, že na výrobu drevených paliet podľa objednávok žalobcu bol použitý drevený odpad v množstve 72 prm, ktorý obchodná spoločnosť nadobudla na základe zmluvy o bezodplatnom prevode zo dňa 02. 01. 2016. Z takto vykonaného dokazovania týkajúceho sa nadobudnutia tovaru (materiálu) použitého na výrobu drevených paliet spoločnosťou T. Q., s.r.o. správca dane vyvodil podľa názoru súdu správny záver o

tom, že zmluvu o bezodplatnom prevode zo dňa 02. 01. 2016 nie je možné považovať za dostatočný dôkaz preukazujúci skutočnosť, že materiál použitý na výrobu drevených paliet pochádzal z podnikania X. Q. z obdobia rokov 2001 až 2009, keď tento zásoby materiálu (drevený odpad) neuvádzal vo svojom účtovníctve a evidenciách (ani ako podnikajúca fyzická osoba a ani pri spoločnosti T. Q., s.r.o.).

Druh a charakter materiálu použitého na výrobu drevených paliet podľa objednávok žalobcu nebol v priebehu daňovej kontroly jednoznačne preukázaný, keď X. Q. ako konateľ dodávateľa pri svojej výpovedi opakovane uvádzal, že drevené palety boli vyhotovené z dreveného odpadu pochádzajúceho z rokov 2001 až 2009 (teda z drevnej hmoty, ktorá bola uložená ako drevený odpad v trvaní 7 až 15 rokov) a svedok K. Q. (osoba, ktorá podľa tvrdenia dodávateľa žalobcu drevené palety reálne vyrábala) tvrdil, že išlo o nové surové smrekové drevo.

23. X. Q. potvrdil, že spoločnosť T. Q., s.r.o. v roku 2016 uskutočnila obchodné transakcie so žalobcom v zmysle faktúr, vrátane faktúr č. OF2016/72 a č. OF2016/73, pričom výslovne uviedol, že predmetom dodania boli drevené palety vyrobené na mieru podľa objednávok žalobcu. Prepravu vyrobených drevených paliet zabezpečil motorovým vozidlom zn. Peugeot Boxer valník, EČV: LV-324DF.

Správca dane vypočul ako svedka i K. Q., ktorý okrem iného uviedol, že uskutočnil v roku 2016 obchodné transakcie s daňovým subjektom T. Q., s.r.o. a ich predmetom bola výroba a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu, pričom za vykonanú prácu dodávateľovi žalobcu - spoločnosti T. Q., s.r.o. vystavil faktúru č. 13/2016 zo dňa 27. 06. 2016 znejúcu na sumu 7.860,- eur a faktúru č. 14/2016 zo dňa 29. 06. 2016 znejúcu na sumu 8.970,- eur. Práce boli vykonávané v priestoroch vo vlastníctve X. Q. v Hornom Piali. Potrebný materiál a technické zabezpečenie bolo v predmetných priestoroch, k preprave vyrobených drevených paliet sa nevedel vyjadriť, vyrobené palety zostali na mieste ich výroby, pamätal si rozmery vyrobených drevených paliet, avšak nevedel uviesť ich množstvo.

24. S takto vykonanými dôkazmi správca dane podrobne oboznámil zástupcu žalobcu na pojednávaní konanom dňa 07. 03. 2017, pričom celkom jednoznačne konštatoval, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko dodanie tovaru, t.j. drevených paliet zo strany spoločnosti T. Q., s.r.o. ako dodávateľa pre žalobcu ako odberateľa v požadovanom rozsahu a množstve nebolo preukázané žiadnym relevantným dôkazom.

25. V priebehu daňovej kontroly a ani následného konania žalobca nepredložil (okrem faktúr a dodacích listov vystavených spoločnosťou T. Q., s.r.o. uvedených v bode 10 tohto rozsudku) a ani neoznačil žiadny dôkaz preukazujúci dodanie deklarovaného tovaru spoločnosťou T. Q., s.r.o., napriek tomu, že táto dôkazná povinnosť bola jednoznačne na jeho strane, nakoľko si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty práve pri deklarovanej dodávke od tejto spoločnosti. Dodanie predmetného tovaru žalobcovi spoločnosťou T. Q., s.r.o. nie je preukázané ani ďalšími listinami predloženými žalobcom, resp. dokladmi o úhrade faktúry.

26. S poukazom na výsledky vykonaného dokazovania je i správny súd, vzhľadom na listiny nachádzajúce sa v predloženom administratívnom spise a výpovede vypočutých svedkov tohto názoru, že vykonané dôkazy nepreukazujú, že medzi žalobcom ako odberateľom a deklarovaným dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniateľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane stanovené v ust. § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, platnom v rozhodnom období a že žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má nárok na jej odpočítanie. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval nadobudnutie tovaru - drevených paliet v podstate len na základe vyššie označených listinných dokladov a nevedel preukázať na materiálnom základe jeho reálne dodanie od spoločnosti T. Q., s.r.o..

Preverovaním správcu dane v rámci daňovej kontroly nebol zistený pôvod materiálu použitého na výrobu drevených paliet, keď dodávateľ žalobcu odkazoval na zmluvu o bezodplatnom prevode zo dňa 02. 01. 2016, ktorou mal nadobudnúť drevený odpad, z ktorého mali byť predmetné palety vyhotovené, avšak takúto zmluvu bez toho, aby konkrétny materiál bol evidovaný v evidencii zásob, prípadne karte majetku, nie je možné považovať za relevantný dôkaz preukazujúci nadobudnutie takejto komodity.

Pochybnosti vyvolávajú i protichodné tvrdenia konateľa dodávateľa žalobcu a K. Q. ohľadne materiálu použitého na výrobu drevených paliet, keď konateľ dodávateľa tvrdil, že išlo o drevený odpad v množstve 72 prm a K. Q. ako osoba, ktorá mala drevené palety reálne vyrobiť, tvrdil, že drevené palety boli vyrobené z nového smrekového dreva v množstve 15 m³.

27. Na základe vyššie uvedených zistení a deklarovaných obchodov, bolo právom a povinnosťou správcu dane preveriť všetky subjekty, ktoré sa mali podieľať na deklarovanom obchode, nakoľko jeho reálnosť,

vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane správne konštatoval, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od spoločnosti T. Q., s.r.o., daňový subjekt T. Q., s.r.o. vlastní doklady od daňového subjektu K. Q. (dodávateľ stolárskych prác) ešte nedokazuje, že plnenia uvedené na faktúrach boli skutočne týmito subjektmi aj dodané. Predloženie dokladov je len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnene a v súlade so zákonom.

V uvedenom prípade správca dane podľa názoru súdu správne vyhodnotil žalobcom deklarováný obchodný prípad vo veci uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty tak, že sa nepreukázalo tvrdenie žalobcu vychádzajúce z predložených faktúr a dodacích listov, že dodávateľ, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach (T. Q., s.r.o.) fakturovaný zdaniteľný tovar skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarováný zdaniteľný tovar reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že fotodokumentácia, medzinárodné nákladné listy a ďalšie listiny, ktoré žalobca predložil v priebehu administratívneho konania a na ktoré poukazoval i v podanej žalobe, nepreukazujú ním tvrdenu dodávku tovaru podľa faktúr, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období jún 2016, keď správny súd rovnako ako žalovaný a správca dane uvádza, že skutočnosť, že žalobca dodáva tovar svojmu odberateľovi na drevených paletách spochybnená nebola a ani to, že v konkrétnych dňoch bola vykonaná nakládka tovaru, ktorý bol na paletách (poukaz na túto skutočnosť tvoril jeden z hlavných argumentačných bodov podanej žaloby). Predložené dôkazy (listiny a fotodokumentácia) nijako nepreukazujú, že konkrétny tovar vyrobený žalobcom bol naložený na paletách vyrobených spoločnosťou T. Q., s.r.o. na základe objednávok č. 60-2016-1. zo dňa 10. 05. 2016 a č. 60-2016-2. zo dňa 01. 06. 2016 a že tento tovar bol expedovaný odberateľovi žalobcu. Nakoľko dodanie tovaru žalobcom jeho odberateľovi nebolo predmetom daňovej kontroly, súd nepovažuje za dôvodné a potrebné bližšie sa zaoberať touto argumentáciou žalobcu.

28. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovánú obchodnú transakciu, teda dodanie tovaru od spoločnosti T. Q., s.r.o. ako dodávateľa. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcu dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovánu dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu dodania tovaru, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. 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 si nárok uplatňuje dôvodne 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 dôvodný“.

Taktiež možno preukázať i na novší rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5 Sžf 66/2016, v zmysle ktorého „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti“.

29. V podanej žalobe žalobca tiež namietal, že postup správcu dane pri výkone daňovej kontroly bol účelovým naťahovaním času, že správca dane účelovo spochybňuje ním predložené dôkazy, že vyjadrenie K. Q. uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 07. 11. 2017 bolo vytrhnuté z kontextu

a že otázka ohľadne použitého materiálu na výrobu drevených paliet nebola položená jednoznačne a priamo.

30. Vychádzajúc z obsahu predloženého administratívneho spisu žalovaného a správcu dane prihladnuc na časový sled vykonaných úkonov správcom dane, správny súd dospel k záveru, že námietka žalobcu ohľadne účelového naťahovania doby trvania daňovej kontroly je nedôvodná. Správca dane v priebehu daňovej kontroly postupoval v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. daňovým poriadkom, keď daňovú kontrolu viedol v súlade so zásadami a princípmi, na ktorých je tento zákon postavený dodržiavajúc jeho ustanovenia, pričom táto neprekročila zákonom stanovenú lehotu jej vykonávania. Súd poukazuje na to, že správca dane žalobcu opakovane vyzýval na predloženie všetkých relevantných dokladov preukazujúcich zrealizovanie zdaniteľného obchodu so spoločnosťou T. Q., s.r.o., pričom však žalobca sám postupoval tak, že relevantné listiny predkladal po častiach, hoci mu podľa názoru súdu nič nebránilo predložiť ich hneď na prvú výzvu správcu dane, pričom zástupkyňa žalobcu bola v priebehu daňovej kontroly oboznamovaná s tým, aké skutočnosti boli zistené správcom dane, aké dôkazy boli vykonané a aký záver z nich správca dane vyvodzuje a teda mala možnosť reagovať na vzniknutú situáciu a navrhovať ďalšie dôkazy na preukázanie oprávnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane.

K zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 25. 07. 2017 (č. 101632311/2017), na ktorom bol ako svedok vypočutý K. Q., súd uvádza, že z uvedenej zápisnice vyplýva, že sa tohto ústneho pojednávania zúčastnila aj poverená zástupkyňa žalobcu. Z obsahu zápisnice nevyplýva, že by svedok, prípadne poverená zástupkyňa s obsahom zápisnice nesúhlasili, práve naopak, v záverečnej časti zápisnicu, po oboznámení sa s jej obsahom a vyjadrení súhlasu s jej obsahom, obaja podpísali. Pritom svedok bol pred začatím výsluchu poučený v zmysle § 25 daňového poriadku aj ohľadne právnych následkov nepravdivej alebo neúplnej výpovede. Z obsahu zápisnice nevyplýva, že by svedok slovenský jazyk neovládal v dostatočnej miere a že by žiadal zabezpečiť tlmočníka, resp. že by poverená zástupkyňa žalobcu namietala, že svedok dostatočne nerozumie položeným otázkam z dôvodu jazykovej bariéry. Otázky boli podľa názoru súdu svedkovi položené jednoznačne a priamo, keď otázky správcu dane: „Aký materiál bol použitý na výrobu paliet? (drevo, klince a pod.) a druh materiálu (smrek, dub a pod.)? Uveďte konkrétne o aké drevo sa jednalo (surové drevo, opracované, namorené niečím, odpadové drevo a pod.)?“ nemožno podľa názoru súdu považovať za nejasné a nedostatočne priame. Položené otázky boli formulované jednoznačne, podľa názoru súdu neumožňovali rôznych výkladov toho, čo mal správca dane položenou otázkou na mysli. Tiež odpovede svedka boli priame a jednoznačné, keď svedok uviedol, že išlo o nové surové smrekové drevo a nie odpadové drevo (hoci aj táto alternatíva bola v položenej otázke konkretizovaná), ako uvádzal konateľ dodávateľa žalobcu. Odpoveď svedka tiež nemožno považovať za vytrhnutú z kontextu jeho vyjadrení a odpovedí poskytnutých správcovi dane na jeho otázky. Súd nemá pochybnosť o tom, že nové surové drevo je drevo, ktoré je vhodné na výrobu (ako v podanej žalobe vysvetľoval žalobca), avšak za drevo vhodné na výrobu je podľa názoru súdu možné považovať aj drevený odpad (napr. rôzne odrezky, ktorý vznikli pri drevárskej výrobe). Z uvedenej zápisnice nevyplýva, že by svedok množstvo použitého materiálu vyjadril v rozpätí 15 až 25 m³, svedok uviedol, že išlo o cca. 15 m³ nového smrekového dreva. I podľa názoru súdu množstvo materiálu uvedené svedkom K. Q. a množstvo materiálu uvedené konateľom dodávateľa nekorešponduje, keď prepočet prm na m³ je závislé od dĺžky dreveného materiálu, druhu dreva a iných faktoroch a aj pri použití hrubého prepočtu (1 prm = 0,54 m³) konateľ dodávateľa množstvo použitého materiálu uviedol vo viac ako dvojnásobnom množstve oproti množstvu uvádzanému svedkom K. Q..

Postup správcu dane, ktorý overoval realizáciu obchodu u dodávateľa žalobcu je zákonným postupom, keď z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené potom znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť z titulu dodania tovaru. V tejto súvislosti bolo právom a povinnosťou správcu dane preveriť všetky subjekty, ktoré sa mali podieľať na deklarovanom obchode, nakoľko jeho reálnosť, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z konkrétneho plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že toto plnenie bolo skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch. Predloženie dokladov je teda len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to automaticky, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnene a v súlade so zákonom. Daňový subjekt

uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí v daňovom konaní preukázať aj reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovanej subjektom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt a teda postup správcu dane, ktorý preveroval skutočnosti tvrdené žalobcom a podložené dokladmi, nemožno považovať za účelové naťahovanie času a ani za účelové spochybňovanie žalobcom predložených dokladov, ale za zákonný postup overovania reálnosti tvrdeného zdaniteľného plnenia, keď správca dane vo svojom rozhodnutí opísal všetky zistenia počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, vyjadril sa k vykonanému dokazovaniu a vyhodnotil dôkazy získané v priebehu administratívneho konania, pričom tieto svoje zistenia a závery vo svojom rozhodnutí jasne a logicky vysvetlil.

31. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, aby preukázal, že tovar mu bol dodaný práve dodávateľom uvedeným na faktúre a taktiež, aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar reálne dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaneho obchodu a v prípade nepreverenja si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaneho obchodu medzi ním a deklarovanej dodávateľom. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. V daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

Určenie opatrení, ktoré možno v tom, ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho, ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia. Z tohto dôvodu nie je zjavné a žalobca nepreukázal, či predmetný tovar je tvrdeného pôvodu a či skutočne pochádza od dodávateľa deklarovaneho na faktúrach vystavených dňa 28. 06. 2016 a 30. 06. 2016. V predmetnej veci nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodnej transakcie, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľa a prepravy tovaru.

Z obsahu predloženého administratívneho spisu, v ktorom sa nachádzajú žalobcom predložené listinné doklady, nemožno vyvodiť záver o reálnom dodaní tovaru žalobcovi zo strany deklarovaneho dodávateľa. Bolo právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov a za tým účelom vykonať v potrebnom rozsahu dokazovanie, vrátane dokazovania vo vzťahu k iným subjektom (spoločnosť T. Q., s.r.o. a K. Q.). O výsledkoch vykonaneho dokazovania, vrátane zistení týkajúcich sa uvedených subjektov bol žalobca správcom dane podrobne oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť, čo žalobca i využil a vyjadril sa tak, že s nimi nesúhlasí.

32. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobca obhajovať tým, že nemal možnosť skúmať pôvod materiálu, z ktorého mali byť palety vyrobené. Nie je úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruoval kontrolovaný daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty a uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016 nebolo žalobcovi

uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie tovaru od deklarovaného dodávateľa, t. j. spoločnosti T. Q., s.r.o.. Dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytlí dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď napr. žiadnym spôsobom nepreukázal existenciu plnenia, ktoré mu mala poskytnúť spoločnosť T. Q., s.r.o., ani jeho prepravu. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom bude spochybnené.

33. V podanej žalobe žalobca poukazoval na rozhodnutia NS SR, ich súvis s predmetom daňovej kontroly však netvrdil a ani nijako nepreukázal, preto sa súd touto žalobnou námietkou nezaoberal.

34. Správny súd opakovane zdôrazňuje, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka tovaru podľa faktúr č. OF2016/72 a OF2016/73) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 29. 02. 2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014).

35. Skutkový stav zistený správcou dane (ktorý prevzal i žalovaný) je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených žalobcom ako daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihladať.

36. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 15. 11. 2017 určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 9.359,60 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2016, znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie zo sumy 22.076,43 eura na sumu 12.716,83 eura a túto sumu žalobcovi vrátil. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 15. 11. 2017 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

37. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

38. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

39. 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.