

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/47/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200310
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 12. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1019200310.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SEC TRADE s.r.o., so sídlom Hraničná 18, 821 05 Bratislava, IČO: 44 845 006, právne zastúpený: URBAN GAŠPEREC BOŠANSKÝ, s.r.o., advokátska kancelária, Havlíčkova 16, 811 04 Bratislava, IČO: 47 244 895, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 70541/2019 zo dňa 01.02.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/43/2019 - 146 zo dňa 13. januára 2022

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie marec 2016, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101518377/2017/9104403/Rem zo dňa 11.07.2017 (ďalej len „Protokol“). Žalobca nevyužil možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole správcu dane, o čom bol spísaný úradný záznam.

2. Správca dane v predmetnej veci zistil, že žalobca sa v rámci svojej podnikateľskej činnosti v spornom období venoval nákupu a predaju náhradných dielov do automobilov. Správca dane v zdaňovacom období marec 2016 neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa obchodnej spoločnosti BRESKON, s.r.o., Klinecova 37/B, 821 08 Bratislava, IČO: 36 735 876, (ďalej aj ako „deklarovaný dodávateľ“) za nákup náhradných dielov - motor OT64, prevodovky po oprave - automatická MB405 a akumulátora 12V 225 AH (faktúra č. FD 160012 - FD 160015, faktúry č. 20160014, č. 20160015, č. 20160019 a č. 20160020), a to titulom porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods.1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“). Správca dane tvrdil, že žalobca ako daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane pri kúpe tovaru, pri ktorej nevznikla daňová povinnosť.

3. Pri preverovaní sporného obchodu sa správca dane zamerlal na deklarovaného dodávateľa. Správca dane vykonal dňa 16.05.2017 u deklarovaného dodávateľa miestne zisťovanie, v rámci ktorého zistil, že spoločnosť BRESKON, s.r.o. sa na uvedenej adrese nenachádza, na adrese nebolo uvedené ani jej označenie. Ku dňu 31.01.2017 bola deklarovanému dodávateľovi zrušená registrácia pre DPH. Správca

dane zistil, že deklarovaný dodávateľ podal daňové priznanie na DPH za marec 2016, kde vykázal vlastnú daňovú povinnosť v sume 168,25 eur. Ďalej zistil, že deklarovaný dodávateľ je nekontaktný a tiež nepredložil žiadne účtovné doklady, ktoré by preukázali skutočné reálne dodanie tovaru.

4. Správca dane skonštatoval, že zo strany deklarovaného dodávateľa a ani zo strany žalobcu mu neboli hodnoverne preukázané a predložené vecné dôkazy, ktoré by preukazovali a potvrdzovali skutočné dodanie tovaru. Na základe výsledkov daňovej kontroly uvedených v Protokole správca dane rozhodnutím č. 101722421/2017/Dubv zo dňa 08.08.2017 určil žalobcovi rozdiel dane v sume 2857 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 a znížil žalobcovi nadmerný odpočet za sporné obdobie zo sumy 2905,23 eur na sumu 48,23 eur.

5. Žalobca podal proti rozhodnutiu správca dane odvolanie, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 102463816/2017 zo dňa 27.11.2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovaný zaviazal správca dane, aby v ďalšom konaní preveril dodanie tovaru uvedeného na faktúrach č. 20160014, 20160015, 20160019 a 20160020 za marec 2016 u deklarovaného dodávateľa a aby predvolal konateľa deklarovaného dodávateľa za účelom preukázania uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

6. V nadväznosti na pokyny žalovaného správca dane doplnil dokazovanie vykonaním výsluchu konateľa deklarovaného dodávateľa v čase sporných obchodov Jána Pokorného. Splnomocnený zástupca žalobcu sa na vypočutie svedka dňa 21.03.2018 nedostavil. Svedok Pokorný uviedol, že hoci bol vedený ako konateľ spoločnosti BRESKON, s.r.o., nikdy nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť v mene predmetnej spoločnosti. Uviedol, že mal byť zneužitý E. P. z Michaloviec, ktorý mu dal podpísať nejaký papier, ktorého obsah nevidel a následne mu P. zobral občiansky preukaz na dobu cca 7 mesiacov. Túto skutočnosť mal svedok Pokorný oznámiť na Okresnom riaditeľstve Policajného zboru Trebišov a následne mu bol občiansky preukaz vrátený taxikárom z Michaloviec dva dni po tomto oznámení.

7. V nadväznosti na uvedené zistenia žalobca ako daňový subjekt navrhol vykonať nasledujúce dôkazy:

- výsluch E. P. z Michaloviec,
- zistiť, kto mal dispozičné právo na účet spoločnosti BRESKON, s.r.o., tiež kto z tohto účtu a v akom čase vyberal finančné čiastky a akými splnomocneniami disponuje príslušná banka na predmetný účet,
- vyžiadať od telefonických operátorov, aby identifikovali telefónne čísla, ktoré uviedol konateľ žalobcu Ing. Križan, prostredníctvom ktorých komunikoval s deklarovaným dodávateľom,
- zistiť od registrového súdu, akým splnomocnením od spoločnosti BRESKON, s.r.o. disponuje.

8. Z ďalšieho dokazovania správca dane zistil, že tel. číslo 0911 709 516 patrí Jaroslavovi Karičkovi, ktorý uviedol, že pozná konateľa žalobcu Ing. Križana a práve on mu sprostredkoval obchod. Ďalej uviedol, že E. P. je jeho syn. Prostredníctvom mobilných operátorov správca dane zistil, že tel. číslo XXXX XXX XXX patrí D. P., tel. číslo XXXX XXX XXX patrí E. T., tel. číslo XXXX XXX XXX patrí O. C. a tel. č. XXXX XXX. E. P. (ide o zrejmu nesprávnosť v rozhodnutí správca dane, podľa odpovede spoločnosti Orange Slovensko, a.s. zo dňa 21.05.2018 E. P. vlastní tel. č. XXXX XXX XXX). Správca dane ďalej získal informáciu od príslušnej banky, že dispozičné právo k účtu deklarovaného dodávateľa do jeho zatvorenia mal aj D. P.. Správca dane obdržal od Okresného súdu Bratislava I obchodný register splnomocnenie pre advokáta JUDr. Petra Gdovina, ktorý bol oprávnený vykonať iba zápis zmien do obchodného registra v mene spoločnosti BRESKON, s.r.o.. Advokát JUDr. Peter Gdovin správcovi dane potvrdil, že vykonal iba úkony uvedené v splnomocnení.

9. Dožiadaním Daňového úradu Michalovce bol zabezpečený výsluch E. P. a D. P. E. P. dňa 26.07.2018 potvrdil, že nie je užívateľom tel. č. XXXX XXX XX., má založenú spoločnosť FAST SALES s.r.o., pozná konateľa žalobcu Ing. Križana, ďalšie uvedené a preverované telefónne čísla patria osobám, s ktorými má príbuzenský vzťah. K deklarovanému dodávateľovi spoločnosti BRESKON, s.r.o. uviedol, že túto pozná len z počutia, p. Pokorného pozná len v súvislosti s predajom spoločnosti p. P. - EJS s.r.o. Tvrdenia p. Pokorného o jeho zneužití sa podľa svedka E. P. nezakladajú na pravde. Svedok ďalej uviedol, že konateľ deklarovanej spoločnosti p. Pokorný ho nesplnomocnil na žiadne úkony v mene spoločnosti BRESKON, s.r.o. a v mene predmetnej spoločnosti ani žiadny tovar pre žalobcu v marci a v apríli 2016 nepredával a ani neprevzal reklamačný lístok na tovar, možno to urobil jeho otec - D. P.. Na otázku, či jeho otec vykonával nejaké činnosti pre spoločnosť BRESKON, s.r.o., uviedol, že asi áno.

10. D. P. dňa 26.07.2018 uviedol, že je užívateľom tel. č. XXXX XXX XXX a v súčasnosti nepodniká, konateľa žalobcu Ing. Križana poznal už dlhšiu dobu, zoznámili sa v súvislosti s kúpou auta. Uviedol, že ďalšie preverované telefónne čísla nepoužíval, možno ich používal jeho syn. Osoby, ktorým dané čísla patria, pozná a sú v príbuzenskom vzťahu s jeho synom. D. P. potvrdil, že pozná konateľa spoločnosti BRESKON, s.r.o. Jána Pokorného, ktorý ho v súvislosti so sporným obchodom splnomocnil, aby mohol vrátiť peňažné prostriedky pri reklamacii. Uviedol, že Križan Pokornému nedôveroval. Pokorný chcel peniaze v hotovosti, ale Ing. Križan chcel vykonávať bezhotovostné platby bankovým prevodom. D. P. potvrdil, že z účtu spoločnosti BRESKON, s.r.o. vyberal finančné čiastky a odovzdával ich Pokornému. Na otázku správcu dane, či predal a odovzdal v mene spoločnosti BRESKON, s.r.o. v marci a v apríli 2016 tovar, ktorý je predmetom faktúr pre žalobcu, uviedol, že zabezpečil len stretnutie medzi konateľmi oboch spoločností a bol pri dodaní tovaru. Svedok deklaroval, že bol pri odovzdaní a prevzatí tovaru, tovar patril spoločnosti BRESKON, s.r.o., nie D. P.. Rovnako uviedol, že reklamovaný tovar prevzal on a odovzdal ho spoločnosti BRESKON, s.r.o.. Uviedol, že žalobcu s deklarovaným dodávateľom zoznámil a on bol garantom, aby bol obchod korektne zrealizovaný.

11. Daňový úrad Michalovce sa na základe dožiadania pokúsil aj o vykonanie konfrontácie konateľa spoločnosti BRESKON, s.r.o. Jána Pokorného s E. P. dňa 26.07.2018. Pokorný na konfrontáciu meškal z dôvodu výluky na železničnej trati, E. P. už ďalej nedvíhal svoj telefón. Konfrontáciu sa preto nepodarilo uskutočniť.

12. Správca dane tiež vyzval D. P. na predloženie plnomocenstva, ktoré správcovi dane nedoložil. Žalobca navrhol doplniť dokazovanie o ďalšie dôkazy, jeho návrhy pritom zodpovedali návrhom dôkazov, ktoré už boli vykonané. Svedkovia D. P. a E. P. nepredložili pri ústnom pojednávaní žiadne účtovné doklady (ani plnú moc na zastupovanie spoločnosti BRESKON, s.r.o.) a konateľ spoločnosti BRESKON, s.r.o. Ján Pokorný takisto nepredložil žiadne doklady.

13. Po doplnení dokazovania vydal správca dane rozhodnutie č. 561812/2018/Dubv zo dňa 04.10.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov opätovne určil žalobcovi ako platiteľovi DPH rozdiel dane v sume 2 857 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 a znížil žalobcovi nadmerný odpočet za sporné obdobie zo sumy 2 905,23 eur na sumu 48,23 eur.

14. Správca dane uzavrel, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnej podmienky deklarovaného zdaniteľného plnenia, k dodaniu samotného tovaru. Správca dane opätovne skonštatoval, že zo strany deklarovaného dodávateľa ani zo strany žalobcu neboli správcovi dane hodnoverne preukázané a predložené vecné dôkazy, ktoré by preukazovali a potvrdzovali skutočné dodania tovaru, ktorými by jednoznačne a preukázateľne vyvrátili, že sa nejednalo iba o účelné tvrdenia o týchto udalostiach uvedených v dodávateľských a odberateľských faktúrach, t.j. len fakturačné obchody bez existencie reálneho plnenia. Správca dane zdôraznil, že pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené a nepostačuje iba predloženie faktúry. Vznik daňovej povinnosti, t.j. dodanie tovaru v danom prípade nebolo vierohodným spôsobom potvrdené. Správca dane konštatoval, že nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru od deklarovaného dodávateľa, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti.

15. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, ktoré označil za vecne nesprávne a nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, v dôsledku čoho je nezrozumiteľné a zmätočné, a preto je nezákonné.

16. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 70541/2019 zo dňa 01.02.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa §74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil. Žalovaný skonštatoval, že v predmetnej veci nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol deklarovaným dodávateľom spoločnosťou BRESKON, s.r.o. dodaný. Neboli preto splnené podmienky na uznanie odpočítania dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH.

17. Žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno žalobcu na preukázanie splnenia podmienok práva na odpočítanie dane sa nevyčerpáva predložením faktúr. Žalobca je v rámci svojho dôkazného bremena povinný preukázať, že obchod aj v skutočnosti prebehol tak, ako ho fakturačne vykázal. V predmetnej

veci podľa názoru žalovaného žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol. O uskutočnení deklarovaného obchodu totiž svedčí výlučne len faktúra predložená žalobcom. Ak žalobca uvádza, že nemôže niesť zodpovednosť za vedenie účtovníctva spoločnosťou BRESKON, s.r.o. či za jej nekontaktnosť, žalovaný dodal, že tomu tak naozaj je, avšak žalobca musí byť schopný preukázať splnenie podmienok ním uplatňovaného daňového oprávnenia.

18. Správca dane podľa názoru žalovaného vykonal postačujúce dokazovanie, a to v rozsahu ako navrhol žalobca. Počas vykonaného dokazovania pritom zo strany deklarovaného dodávateľa a ani zo strany svedkov, ktorí sa mali zúčastňovať na dodaní tovaru, nebol predložený ani jeden dôkaz o odovzdaní a prevzatí tovaru, ďalej v daňovom konaní nebolo predložené splnomocnenie pre D. P., konateľ spoločnosti BRESKON, s.r.o. sa v rámci sporného obdobia nevedel k obchodom vyjadriť a poukazoval na zneužitie zo strany E. P.. Tieto nedostatky podľa názoru žalovaného nemožno ospravedlniť časovým odstupom od vykonania zdaniteľných obchodov.

19. Žalovaný zdôraznil, že výpovede E. P. a D. P. dodanie tovaru žalobcovi nedokazujú, keďže sú vnútorne rozporuplné. D. P. nepredložil splnomocnenie na konanie v mene deklarovaného dodávateľa, mal súčasne dispozičné právo k účtu za účelom vyberania peňazí, rovnaké právo však mal aj konateľ spoločnosti BRESKON, s.r.o., takže tento postup bol nedôvodný. Na jednej strane vypovedal, že zabezpečil dodanie tovaru, avšak tovar nebol jeho, ale spoločnosťou BRESKON, s.r.o., na druhej strane deklaroval, že reklamovaný tovar prevzal a odovzdal spoločnosti BRESKON, s.r.o. pri reklamacii. Podľa žalovaného je podozrivé tiež to, že pri telefonickom kontakte dňa 27.04.2018 D. P. uviedol, že nemá nič spoločné s obchodmi Ing Križana, pri výsluchu však už uviedol, že obchod medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom zastrešil a garantoval. Žalovaný v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že správca dane nezaložil svoje rozhodnutie len na výpovedi konateľa deklarovaného dodávateľa p. Pokorného, ale je to žalobca, ktorý nepredložil dôkazy preukazujúce dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa.

20. K návrhu na vykonanie konfrontácie žalovaný uviedol, že pri výpovediach svedkov E. P. a D. P. bol prítomný aj právny zástupca žalobcu a ten svedkom mohol klásť doplňujúce otázky v rozsahu, v akom považoval za potrebné. O vypočutí konateľa deklarovaného dodávateľa Jána Pokorného boli žalobca a aj jeho zástupca upovedomení, avšak tohto sa nezúčastnili, čím sa sami obrali o právo klásť predmetnému svedkovi otázky. Žalovaný preto považoval námietku nevykonania konfrontácie za nedôvodnú.

II. Konanie pred krajským súdom

21. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu zo dňa 28.02.2019 na Krajský súd v Bratislave (ďalej ako „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a aby vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

22. Žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného a tiež prvostupňové rozhodnutie, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

23. Svoju žalobu koncipoval prevažne v súlade s podaným odvolaním v konaní pred orgánmi finančnej správy. Žalobca najmä zdôraznil, že nemal možnosť zasahovať do účtovníctva deklarovaného dodávateľa a preto nedostatky vo vedení účtovníctva deklarovaného dodávateľa nemôžu byť pripočítané na jeho ťarchu. Ďalej poukázal na nedostatky vo výpovedi konateľa deklarovaného dodávateľa Jána Pokorného, a v tejto súvislosti namietal, že správca dane ani žalovaný nevykonali ním navrhnuté dôkazy, ktoré by tieto nedostatky odstránili. Zdôraznil, že skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ nebol v čase miestneho zisťovania evidovaný na adrese zapísanej v príslušnom obchodnom registri, nemôže byť posudzovaná v jeho neprospech. Prípadné nezrovnalosti vo výpovediach a nemožnosť predložiť dôkazy v rozsahu požadovanom správcom dane žalobca vysvetľuje časovým odstupom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania od uskutočnenia zdaniteľných plnení.

24. Žalobca má za to, že uniesol svoje dôkazné bremeno, keď prostredníctvom predloženia listinných dôkazov, výpovede konateľa Ing. Križana a výpoveďami svedkov E. P. a D. P. preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia ako aj splnenie podmienok pre odpočítanie dane. Žalovaný a správca dane podľa názoru žalobcu nepostupovali správne, ak bez ďalšieho preferovali výpoveď konateľa deklarovaného dodávateľa Jána Pokorného svedčiacu v jeho neprospech pred inými dôkazmi a zisteniami vyplývajúcimi z vykonaného dokazovania. Žalobca tvrdil, že žalovaný a správca dane ho tak neúmerne zaťažili dôkazným bremenom. Žalobca zdôraznil, že v predmetnej veci bolo potrebné vykonať konfrontáciu konateľa deklarovaného dodávateľa Jána Pokorného s konateľom žalobcu Ing. Križanom a so svedkami E. P. a D. P.. Bez vykonania tohto dôkazu sú závery žalovaného, podľa názoru žalobcu, predčasné. Žalobca vo svojej žalobe taktiež poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Českej republiky, Najvyššieho správneho súdu Českej republiky a Súdneho dvora ES.

25. Žalobca zastával názor, že správca dane a žalovaný postupovali voči nemu nezákonne, keď mu nepriznali uplatnený nadmerný odpočet DPH a mal za to, že splnil všetky zákonné (materiálne) podmienky pre priznanie tohto nároku a preukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie DPH na vstupe, nakoľko u spoločnosti BRESKON, s.r.o., ktorá mu vystavila danú faktúru, a z ktorej si odpočítaval DPH na vstupe za obdobie apríl 2016, v zmysle zákona o DPH, vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH v súvislosti s dodávkou tovaru, ktorý následne použil na vykonávanie zdaniteľných DPH činností. Tieto skutočnosti preukázal predmetnými faktúrami, ktoré sú priložené v administratívnom spise. Žalobca uviedol, že splnil podmienku uvedenú v § 49 ods. 2 prvá veta zákona o DPH aj s poukazom na princíp neutrality DPH, t.j. ak vznikne daňová povinnosť v súvislosti s dodaním tovaru alebo služby, tak podľa konštantnej judikatúry Súdneho dvora ES platí, že jednej strane (dodávateľovi tovaru alebo služby vzniká povinnosť zaplatiť a odvieť DPH na výstupe príslušnému správcovi dane ako reprezentantovi štátu) a súčasne druhej strane ako odberateľovi (v danom prípade žalobcovi) tovaru alebo služby, vzniká právo na uplatnenie nároku na nadmerný odpočet - ktorý je zakotvený napr. v rozsudkoch Súdneho dvora ES vo veci C-110/94 (INZO) a tiež vo veci C-268/83 (Rompelman). Ďalej uviedol, že splnil aj podmienku uvedenú v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Namietal, že správca dane a žalovaný porušili základné zásady daňového konania, keď jednostranným spôsobom vyhodnotili dôkazy výlučne v jeho neprospech, pričom poskytol príslušnému správcovi dane všetku potrebnú súčinnosť. Namietal, že rozhodnutie žalovaného je arbitrárne a zmätočné, pretože sa nedostatočne vysporiadal s jeho rozsiahlymi odvolacími námietkami a riadne ho neodôvodnil. Trval na tom, že nemôže niesť zodpovednosť za konanie spoločnosti BRESKON, s.r.o., ktorá neodviedla DPH z vystavenej faktúry. Ďalej namietal, že orgány verejnej správy porušili ustanovenia o konaní podľa daňového poriadku, tak, ako im to ukladá zákon (§ 63 v spojení s § 74 ods. 2 a ods. 3).

26. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 25.04.2019 v podstatnom rozsahu zotrval na argumentácii uvedenej v jeho rozhodnutí a skonštatoval, že žalobcom poukazovaná judikatúra nie je aplikovateľná na daný prípad, nakoľko správca dane na žalobcu neprenášal dôkazné bremeno, preveroval všetky dôkazy predkladané žalobcom, vypočul osoby, ktoré mohli v predmetnej veci predložiť dôkazy, ale žiaden dôkaz o reálnom dodaní tovaru žalobcovi predložený nebol. V tomto prípade bola spochybnená samotná existencia tovaru a jeho dodanie žalobcovi zo strany deklarovaného dodávateľa. Podľa žalovaného pri výpovediach nevznikli žiadne nezrovnalosti, keďže ani jeden z nich dodanie tovaru žalobcovi nepotvrdili.

27. Následne žalobca vo svojej replike zo dňa 07.05.2019 v zásade zopakoval argumentáciu uvedenú v žalobe. Žalobca zaslal správny súd ďalšie podania zo dňa 10.11.2020 a zo dňa 09.08.2021, v ktorých poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, ktorého závery sú podľa jeho názoru aplikovateľné na predmetnú vec a tiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021.

28. Správny súd rozsudkom č. k. 1S/43/2019 - 146 zo dňa 13. januára 2022 (ďalej aj „rozsudok správneho súdu“) zamietol správnu žalobu, pretože dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

29. Správny súd dospel k názoru, že správca dane a žalovaný sa náležite zaoberali predmetnou vecou, vykonali riadne a dostatočné dokazovanie vo veci, ktorého spôsob nemožno hodnotiť ako rozporný s právom žalobcu na spravodlivý proces. Správny súd potvrdil, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú riadne odôvodnené.

30. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný správne vyhodnotili, že v konaní nebolo preukázané, že deklarovaný dodávateľ spoločnosť BRESKON, s.r.o. reálne dodal žalobcovi tovar a to náhradné diely - motor OT64, prevodovky po oprave - automatická MB405 a akumulátora 12V 225AH na základe ním vystavených faktúr č. 20160014, č. 20160015, č. 20160019 a č. 20160020. Uvedené podľa názoru správneho súdu nepotvrdili ani výpovede svedkov a vzhľadom na nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa nebolo možné zistiť ďalšie prípadné skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu.

31. Správny súd mal z administratívneho spisu za preukázané, že správca dane vypočul všetky žalobcom navrhované osoby, ale ani jedna z nich nepotvrdila reálne dodanie tovaru. Konateľ deklarovaného dodávateľa Ján Pokorný poprel, že by v spornom období vykonával nejakú ekonomickú činnosť v mene dodávateľskej spoločnosti. Ďalšie navrhované osoby, E. P. a D. P., vypočul správca dane za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu, ktorý mal možnosť konfrontovať ich odpovede a klásť im otázky. Správny súd sa stotožnil s názorom správcu dane ako aj žalovaného, že výpovede týchto svedkov sú nedôveryhodné aj preto, lebo neboli predložené žiadne účtovné doklady a ani iné dôkazy, ktoré by preukázali ich pravdivosť. Námietku nevykonania konfrontácie svedkov považoval preto správny súd za nedôvodnú.

32. K otázke miery zaťaženia dôkazným bremenom správny súd zdôraznil, že dôkazné bremeno žalobcu sa nevyčerpáva predložením listinných dôkazov. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. Žalobca, ktorý si uplatnil právo na odpočítanie dane, je povinný svoju formálnu deklaráciu aj preukázať, teda preukázať, že deklarovaný obchod sa aj skutočne stal. Správny súd v tejto súvislosti uviedol, že nie je pritom úlohou daňových orgánov preukazovať tvrdenia daňového subjektu, dôkazná povinnosť spočíva na daňovom subjekte. Správny súd ďalej uviedol, že v danej veci nešlo o prípad požadovania predloženia nadštandardných dôkazov a o presun dôkazného bremena na správcu dane, žalobca však neuniesol ani svoje základné dôkazné bremeno vo vzťahu k materiálnym podmienkam uplatneného práva na odpočítanie dane. Správca dane a žalovaný dospeli k názoru, že žalobca nepreukázal ani existenciu tovaru (jeho pôvod) a ani jeho dodanie deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou BRESKON, s.r.o., pričom s týmto záverom sa správny súd stotožnil.

33. Správny súd záverom poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 231/2017-88 zo dňa 13. septembra 2018, ktorým zamietol žalobu žalobcu v obdobnej veci (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia február 2016) s tým, že Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3 Sžfk 29/2018 zo dňa 22. júla 2019 kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

34. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku (ďalej ako „SSP“), v ktorej žiadal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“), zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší v celom rozsahu rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec bude vrátená žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

35. Kasačná sťažnosť sťažovateľa sa v podstatnom opiera o argumentáciu uvedenú v správnej žalobe. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 1/2020 zo dňa 18.05.2021, v ktorom tento ustálil, že výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa, že sa nijako nepričinil o dodanie tovaru, nemusí stačiť pre spoľahlivý záver o nepreukázaní nároku sťažovateľa na odpočítanie dane. Správca dane musí umožniť daňovému subjektu uniesť svoje dôkazné bremeno vykonaním ďalších dôkazov. Sťažovateľ zastal názor, že aj v danej veci došlo k situácii, keď mu nebolo priznané právo na odpočítanie dane na základe výpovede konateľa deklarovaného dodávateľa. Ďalej tvrdil, že správca dane mu neumožnil uniesť dôkazné bremeno, keď nevykonal navrhovanú konfrontáciu proti sebe vypovedajúcich svedkov.

36. Rozhodnutia žalovaného a správneho súdu nemajú podľa názoru sťažovateľa oporu vo vykonanom dokazovaní. Sťažovateľ označil vykonané dokazovanie správcu dane za parciálne a selektívne, bez toho aby bol vykonaný zásadný dôkaz - konfrontácia svedkov. Sťažovateľ namietol aj nezohľadnenie výpovede svedkov E. P. a D. P., ktoré spolu s výpoveďou konateľa žalobcu Ing. Križana podľa názoru sťažovateľa preukazujú materiálnu podstatu obchodu a dodanie tovaru podľa sporných faktúr, pričom

žalovaný a správca dane opak nepreukázali. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že správny súd v odôvodnení neuviedol a nevyhodnotil, čo v skutkovej rovine vypovedali svedkovia E. P. a D. P., iba jednou vetou uviedol, že tieto výpovede sú nedôveryhodné, lebo svedkovia nepredložili žiadne účtovné doklady.

37. Sťažovateľ tvrdil, že bližšie nezdôvodnená nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa nemôže byť akceptovaným dôvodom pre riadne nezistenie skutkového stavu žalovaným a ani mu nemôže byť pričítaná na ľarchu v daňovom konaní. Sťažovateľ opakovane namietal, že bol neprimerane zaťažený dôkazným bremenom.

38. Sťažovateľ zdôraznil, že rozsah jeho dôkaznej povinnosti sa vzťahuje len na skutočnosti na jeho strane, za porušenie povinností zo strany svojho dodávateľa môže sťažovateľ zodpovedať len vtedy, ak sa vedome zúčastňuje podvodného konania. Sťažovateľ tvrdil, že sa žiadneho podvodného konania nezúčastnil a označil dôkazy, ktorými chcel uniesť svoje dôkazné bremeno, ktoré však zo strany daňových orgánov neboli vykonané. Sťažovateľ sa domáhal ochrany dobromyseľného nadobúdateľa zdaniteľného plnenia, ktoré mu bolo poskytnuté za štandardných obchodných okolností a bežnej obchodnej praxe.

39. Sťažovateľ má za to, že doposiaľ vykonané dokazovanie nepostačuje na záver o tom, že k zdaniteľnému plneniu nedošlo tak, ako to bolo prezentované sťažovateľom, pretože je tu celý rad skutočností, ktoré je potrebné objasniť. Napadnutý rozsudok správneho súdu považuje sťažovateľ za nedostatočne odôvodnený a založený len na výroku a výpovedi konateľa deklarovaného dodávateľa Jána Pokorného, bez zohľadnenia ostatných vykonaných dôkazov. Sťažovateľ tvrdí opak, a to že výsledky dokazovania (výpoveď konateľa žalobcu, výpoveď H. E. P. a p. D. P., predložené listinné doklady) jasne preukazujú, že k dodaniu kontrolovaného tovaru došlo.

40. Sťažovateľ dodal, že správny súd vydaním rozsudku správneho súdu porušil jeho právo na súdnu (a inú právnu) ochranu a tiež aj právo sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie.

41. Sťažovateľ poukázal najmä na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 SŽ 198/00 zo dňa 30.05.2001, sp. zn. 7 SŽ 124/01, sp. zn. 7 SŽ 131-137/01, sp. zn. 3 SŽf 1/2010 zo dňa 19.08.2010, sp. zn. 8 SŽf 38/2014, sp. zn. 5 SŽfk 52/2017, sp. zn. 5 SŽfk 46/2016, sp. zn. 1 SŽfk 30/2018 zo dňa 25.02.2020; rozhodnutia Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 2095/07 zo dňa 09.01.2008, sp. zn. II. ÚS 173/01 zo dňa 07.01.2004, Pl. II. ÚS 38/95 zo dňa 15.12.2003, IV. ÚS 29/05 zo dňa 01.06.2005; rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Afs 131/2004, sp. zn. 4 As 1/2003, sp. zn. 5 Afs 135/2006, sp. zn. 2 Afs 13/2005 zo dňa 04.08.2005, sp. zn. 5 Afs 60/2017, sp. zn. 2 Afs 55/2016, sp. zn. 9 Afs 11/2011 zo dňa 13.07.2011; rozhodnutie Krajského súdu v Brne sp. zn. 30 Ca 101/2001 zo dňa 01.04.2004; rozhodnutie Krajského súdu v Hradci Králové sp. zn. 30 Ca 9/97; ako aj rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, C-110/94, C-268/83, C-610/19.

42. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 06.04.2022 zotrval na argumentácii, ktorú uviedol vo svojom rozhodnutí a vo vyjadrení k správnej žalobe. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

43. Prejednávaná vec bola dňa 13.05.2022 predložená kasačnému súdu, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 1S, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

IV. Posúdenie kasačného súdu

44. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu. Kasačný súd nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti vrátane v nej uplatnených sťažnostných bodov.

45. Kasačný súd sa zameril na posúdenie otázky, či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia hmotnoprávnych podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr a zároveň nevyhoveli návrhu sťažovateľa na vykonanie konfrontácie medzi konateľom sťažovateľa Ing. Križanom, konateľom deklarovaného dodávateľa Jánom Pokorným a svedkami E. P. a D. P..

46. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

47. Kasačný súd uvádza, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly DPH totožného sťažovateľa aj žalovaného, ktorý bol predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu vo veci vedenej pod sp. zn. 3Sfk/27/2022 zo dňa 27. októbra 2023 (za zdaňovacie obdobie apríl 2016), v ktorom kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Kasačný súd sa stotožňuje s právnym posúdením danej veci v uvedenom rozhodnutí a nemá dôvod odchyliť sa od tohto právneho posúdenia. Zároveň kasačný súd poukazuje aj na všeobecné ustálené východiská týkajúce sa dokazovania v daňovom konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov uvedené v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/27/2022 zo dňa 27. októbra 2023, ktoré sú plne aplikovateľné na prejednávajúcu vec. Na základe vyššie uvedeného v súlade s § 464 ods. 1 SSP kasačný súd odkazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/27/2022 zo dňa 27. októbra 2023 a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„48. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd dáva do pozornosti, že deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporného obchodu sťažovateľky so spoločnosťou BRESKON, s.r.o. bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou vo vzťahu k preukázaniu materiálnej podstaty obchodu (existencii a pôvodu dodávaného tovaru) a k identite dodávateľa - spoločnosti BRESKON, s.r.o.

49. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej tovar bol dodaný od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti BRESKON, s.r.o. (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska - bod 46 a 47 tohto rozsudku). Rovnako ak tvrdia, že nebola preukázaná existencia a pôvod tovaru, tak vznášajú pochybnosti o reálnosti predmetného obchodu, resp. o tom, že ide len o fiktívny/simulovaný obchod bez ekonomického významu (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *W. sp. z o.o.*, C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, bod 31; vo veci *EN.SA. srl*, C-712/17 zo dňa 8. mája 2019, body 24 a 25).

50. V predmetnej veci kasačný súd v zhode so správcom dane, žalovaným a správnym súdom konštatuje, že orgány finančnej správy na podklade vykonaného dokazovania vzniesli legitímne pochybnosti o uskutočnení sporných obchodov spôsobom, ako boli fakturačne deklarované. Spochybnili najmä skutočné dodanie tovaru a postavenie skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

51. Sťažovateľka v zásade v daňovom konaní predložila len faktúru za dodanie tovaru od spoločnosti BRESKON, s.r.o. a všeobecné tvrdenia konateľa sťažovateľky o realizovaných obchodoch. Správca dane vykonal šetrenie v snahe overiť pravdivosť tvrdení sťažovateľky. V tomto smere vykonal najmä výsluch konateľa deklarovanej dodávateľskej spoločnosti BRESKON, s.r.o. - pána Jána Pokorného. Tento svedok nepotvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov predmetnou spoločnosťou, uviedol tiež informácie nasvedčujúce tomu, že bol v predmetnej veci zneužitý tretími osobami. Toto zistenie správcu dane aj podľa názoru kasačného súdu predstavuje dôvodnú pochybnosť o splnení hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane - spochybnenie postavenia skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane (zdaniteľnej osoby v zmysle európskeho práva). Ak totiž spoločnosť BRESKON, s.r.o. (prostredníctvom svojho vtedajšieho konateľa) popiera, že dodávala sťažovateľke tovar, vyvstáva otázka, kto v skutočnosti tovar sťažovateľke dodal a či mal alebo musel mať postavenie platiteľa dane. Dôkazné bremeno preto ťažilo sťažovateľku, aby objasnila zistené pochybnosti a navrátila dôveryhodnosť svojím deklaráciám obsiahnutým v spornej faktúre.

52. Za týmto účelom navrhla sťažovateľka viacero dôkazov, ktoré správca dane vykonal. Zistenia z vykonaného dokazovania však aj podľa názoru kasačného súdu neboli spôsobilé rozptýliť správcu dane vznesené dôvodné pochybnosti. Práve naopak, tieto pochybnosti boli ešte posilnené.

53. Správca dane vykonal zisťovanie k telefónnym číslam uvedeným sťažovateľkou, prostredníctvom ktorých identifikoval osoby pána E. P. a D. P.. Zistil tiež (prostredníctvom oslovenia banky vedúcej účet spoločnosti BRESKON, s.r.o.), že pán D. P. mal dispozičné oprávnenia k predmetnému účtu.

54. Pán E. P. síce poprel zneužitie pána Jána Pokorného, zároveň však neuviedol žiadne informácie o obchode sťažovateľky so spoločnosťou BRESKON, s.r.o. a ani neuviedol, že by na týchto obchodoch akokoľvek participoval. Jeho výpoveď tak nemožno považovať za dôkaz o reálnom uskutočnení obchodov sťažovateľky so spoločnosťou BRESKON, s.r.o.

55. Čo sa týka výpovede pána D. P., ten tvrdil, že bol akýmsi „sprostredkovateľom a garantom“ obchodu medzi sťažovateľkou a spoločnosťou BRESKON, s.r.o., vyberal peniaze z účtu, odovzdával ich konateľovi spoločnosti BRESKON, s.r.o., vkladal ich na účet, bol osobne pri dodávke tovaru, prevzal tovar počas reklamácie sťažovateľkou a odovzdal ho dodávateľskej spoločnosti, pričom tieto úkony mali byť podľa jeho výpovede realizované na základe splnomocnenia. Zdôrazňoval svoju rolu garanta obchodu a skutočnosť, že tovar nebol v jeho vlastníctve, ale bol tovarom spoločnosti BRESKON, s.r.o. Kasačný súd konštatuje, rovnako ako správca dane a žalovaný, že pán D. P. nepredložil správcovi dane žiadne písomné splnomocnenie, ktoré by dokazovalo jeho tvrdenia, neuviedol žiadne bližšie okolnosti posudzovaného obchodu, ako prebiehala nakládka či vykládka tovaru, ako bol tento prepravovaný, kým, kedy a pod. Pán D. P. tak síce formálne deklaroval uskutočnenie obchodu, jeho vyjadrenia však boli všeobecné, neboli potvrdené konateľom spoločnosti BRESKON, s.r.o. a ani ich pravdivosti nesvedčal žiadny iný listinný dôkaz (napr. písomné plnomocnenstvo) či svedecké výpovede iných osôb.

56. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že rozsah deklarovaného zastupovania spoločnosti BRESKON, s.r.o. pánom D. P. bol naozaj zásadný a podľa ústnych deklarácií mal pokrývať nielen oprávnenie disponovať s účtami spoločnosti BRESKON, s.r.o, ale aj s jej tovarom, vrátane jeho preberania za účelom reklamácie. Možno podľa názoru kasačného súdu považovať za pochybné, že existenciu takéhoto splnomocnenia v danom konaní nebolo možné preukázať ani výsluchom pána Jána Pokorného (konateľa spoločnosti BRESKON, s.r.o. v rozhodujúcom období), ani žiadnym iným listinným dôkazom či inou svedeckou výpoveďou.

57. Kasačný súd v rámci skúmania predložených dokladov a ich hodnotenia zo strany správcu dane, žalovaného a správneho súdu neprehliadol ani opečiatkovaný a podpísaný reklamačný lístok č. 032804 zo dňa 22. júna 2016, ktorým sťažovateľka mala vrátiť deklarovanému dodávateľovi tovar z dôvodu väd, opečiatkovanú a podpísanú faktúru č. 20160024 zo dňa 12. apríla 2016, úradný záznam o predvedení osoby (č. 200728 zo dňa 20. marca 2018) a výpoveď pána Jána Pokorného, konateľa spoločnosti BRESKON, s.r.o. (zápisnica č. 100597555/2018/9104403 zo dňa 21. marca 2018), ktoré obsahujú podpis pána Jána Pokorného. Z predmetných dokladov je celkom zjavné (na prvý pohľad a bez potreby vykonania písomno-znaleckého dokazovania), že podpis pána Jána Pokorného na jeho výpovedi a úradnom zázname z predvedenia (teda na listinách vyhotovených priamo pred orgánmi verejnej moci) sa nezhoduje s podpisom uvedeným na spornej faktúre a predloženom reklamačnom lístku. Autor podpisu na predloženej faktúre a reklamačnom lístku tak nie je známy. Ak by malo ísť o podpisy pána D. P., ktorý deklaroval prevzatie reklamovaného tovaru, je potrebné dodať, že ani z jeho výpovede nevyplývalo, že by mal za spoločnosť BRESKON, s.r.o. aj vyhotovovať účtovné dokumenty, prípadne že by mal právo v mene spoločnosti BRESKON, s.r.o. podpisovať a potvrdzovať účtovné dokumenty. A to osobitne v prípade, ak nebol zamestnancom predmetnej spoločnosti a ani nepredložil písomné splnomocnenie od predmetnej spoločnosti.

58. Pokiaľ sťažovateľka namieta, že jej boli kladené na ťarchu nekontaktnosť či nesprávne vedenie účtovníctva (neuvedenie obchodu v kontrolnom výkaze spoločnosti) spoločnosti BRESKON, s.r.o. a pochybnosti o jej sídle, nie je tomu tak. Správca dane rozšíril svoje zisťovanie na dodávateľskú spoločnosť v snahe produkovať dôkazy, ktoré by mohli verziu deklarovanú sťažovateľkou predloženými faktúrami potvrdiť. Keďže sa však z tohto zisťovania nepodarilo zistiť žiadne relevantné skutočnosti, dôvodné pochybnosti správcu dane prameniace z vykonaného dokazovania (body 68 až 73 tohto rozsudku) zostali nevyvrátené.

59. Kasačný súd nespochybňuje skutočnosť, že nekontaktnosť dodávateľa nemôže byť sama o sebe dôvodnou pochybnosťou o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Avšak z povahy veci táto skutočnosť sťažuje dôkaznú situáciu na strane daňového subjektu (sťažovateľky), pokiaľ si sám nezaobstaral dostatok dôkazov o uskutočnení zdaniteľného obchodu a jeho obchodný partner (v dôsledku svojej nekontaktnosti) tento nedostatok nedokáže sanovať.

60. Na vyššie uvedenom skutkovom stave a zisteniach správcu dane a žalovaného v zásade nič nemení ani sťažovateľkou opakovane vytýkané nevykonanie konfrontácie medzi konateľom sťažovateľky, pánom E. P., pánom D. P. a pánom Jánom Pokorným, konateľom spoločnosti BRESKON, s.r.o. Kasačný súd v zhode so správnym súdom konštatuje, že sťažovateľka mala v daňovom konaní

dostatok priestoru na to, aby všetkým zúčastneným svedkom kládla otázky, čím mohla upresniť ich vyjadrenia. Výsluchu pána Jána Pokorného sa sťažovateľka nezúčastnila (čo ani nerozporuje), čím sa sama obrala o možnosť klásť predmetnému svedkovi otázky a spochybníť jeho výpoveď, obzvlášť ak malo ísť o jej priameho obchodného partnera. Navyše kasačný súd dodáva, že pri zohľadnení nedôveryhodnosti výpovede pána D. P. (body 71 až 73 tohto rozsudku), absencii akéhokoľvek dokladu svedčiaceho splnomocneniu pre pána D. P. od spoločnosti BRESKON, s.r.o. či akéhokoľvek iného dôkazu preukazujúceho splnomocnenie pre túto osobu, ako aj po zohľadnení absencie akýchkoľvek presnejších informácií o uskutočnení obchodu (miesto dodania, spôsob prepravy tovaru a pod.) zo strany ktorejkoľvek z dotknutých osôb, nebolo v predmetnom konaní ani podľa názoru kasačného súdu potrebné osobitne vykonávať konfrontáciu dotknutých osôb, keďže táto bez ďalšieho nebola spôsobilá vyvrátiť podstatné vznesené pochybnosti správcu dane.

61. Zhrňujúc už uvedené kasačný súd konštatuje, že správcom dane a žalovaným zistené skutočnosti naozaj spochybňujú, že spoločnosť BRESKON, s.r.o. dodala deklarovaný tovar sťažovateľke. Hoci z vykonaného dokazovania vyplýva, že potenciálnym skutočným dodávateľom tovaru mohol byť pán D. P. (napriek jeho popretiu takéhoto postupu to možno vyvodíť zo skutočnosti, že mal podľa svojich tvrdení odovzdávať tovar, preberať tovar pri reklamácií ako aj disponovať s finančnými prostriedkami za tento tovar), tento (aj podľa vlastných vyjadrení) nie je podnikateľom registrovaným na daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 2 a 3 zákona o DPH). Súčasne ani s ohľadom na rozsah obchodnej spolupráce medzi spoločnosťou BRESKON, s.r.o. a sťažovateľkou, ktorý vyplýva z Protokolu (menej ako zákonom predpokladaný obrat 49 790,- €), nemožno vyvodíť, že by pán D. P. musel mať postavenie zdaniteľnej osoby podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH. Iná osoba, ktorá by mohla byť dodávateľom deklarovaného tovaru pritom počas daňového konania nebola zistená a neoznačila ju ani sťažovateľka. Na predmetný prípad preto nemožno aplikovať závery vyplývajúce z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 53 až 57, resp. zo súvisiacej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (body 49 a 50 tohto rozsudku).

62. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného a správneho súdu v tom, že správcovi dane sa podarilo spochybníť nielen hmotnoprávnu podmienku postavenia skutočného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby - platiteľa dane (čo by už samo o sebe postačovalo na priznanie práva na odpočítanie dane z uskutočneného obchodu), ale aj samotnú dodávku tovaru, teda ekonomickú podstatu deklarovaného obchodu. Je tomu tak preto, že pán Ján Pokorný, konateľ deklarovaného dodávateľa v rozhodujúcom čase, poprel výkon ekonomickej činnosti, konateľ sťažovateľky a ani pán D. P. bližšie nevedeli popísať priebeh obchodu a počas celej daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania nebol predložený žiadny dôkaz o uskutočnení dodania tovaru - dôkaz o jeho preprave (ani popísanie prepravy tovaru), prevzatí (preberacie/odovzdávacie protokoly), naložení/vyložení a pod. Aj v tomto smere preto kasačný súd musí konštatovať, že sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno.

63. Sťažovateľka podľa názoru kasačného súdu nebola v rámci vykonaného dokazovania neprimerane zaťažovaná dôkazným bremenom. Dôkazy, ktoré správca dane od sťažovateľky požadoval (dôkazy na preukázanie existencie/dodania tovaru a dôkazy na preukázanie dodávateľa tovaru, resp. jeho postavenia ako zdaniteľnej osoby), sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľkou a jej deklarovaným dodávateľom. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľky. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľky možno spravodlivo požadovať, aby vedela vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo označením dôkazov) podstatu ňou realizovaného obchodného vzťahu, svojho dodávateľa, resp. osobu, od ktorej tovar získala, resp. postavenie tejto osoby/dodávateľa ako platiteľa dane.

64. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že na prípad sťažovateľky nie je aplikovateľné ani rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Vs 1/2020 zo dňa 18. mája 2021. Podstata tohto rozhodnutia tkvie v tom, že v rámci vykonávania dokazovania a hodnotenia dôkazov neexistujú absolútne dôkazy; teda také dôkazy, ktoré by bez ohľadu na výsledky ďalšieho dokazovania s konečnou platnosťou spochybňovali tvrdenia daňového subjektu alebo tieto potvrdzovali. Veľký senát skonštatoval, že aj v prípade, ak konateľ dodávateľskej spoločnosti rozporuje dodávku tovaru daňovému subjektu, túto jeho výpoveď nemožno bez ďalšieho uprednostniť pred silou iných dôkazov, predkladaných daňovým subjektom (v predmetnej veci išlo o viaceré listinné dôkazy, medzi inými aj písomné a úradne osvedčené splnomocnenie od deklarovaného dodávateľa pre osobu sprostredkujúcu obchodu - bod 33, 35 a 38 predmetného rozhodnutia), ktoré potvrdzujú skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ daňovému subjektu naozaj tovar dodal (bod 34 predmetného rozhodnutia). V tomto kontexte preto platí, že aj keď konateľ deklarovaného dodávateľa poprie vykonanie dodávky tovaru daňovému subjektu, tomuto musí dať správca dane priestor pre vyvrátenie vznesených pochybností a prihliadať na dôkazy, ktoré daňový subjekt v tomto smere produkuje (bod 34 a 35 predmetného rozhodnutia).

65. S ohľadom na vyššie uvedené je zrejmé, že vec riešená veľkým senátom (rozhodnutie sp. zn. 1 Vs 1/2020 zo dňa 18. mája 2021) je skutkovo úplne odlišná od tejto veci. Vo veci sťažovateľky skutočne konateľ deklarovaného dodávateľa poprel vykonanie dodávky tovaru, avšak sťažovateľka nepredložila žiadne písomné a už vôbec nie overené splnomocnenie pre osobu sprostredkujúcu obchod, podpisy konateľa deklarovaného dodávateľa nekorešponujú s podpisom na faktúre a ani na reklamačnom lístku (bod 73 tohto rozsudku) a výpoveď údajného sprostredkovateľa obchodu - pána D. P. je príliš všeobecná, bez uvedenia akýchkoľvek konkrétnych skutočností týkajúcich sa uskutočnenia sporných obchodov, prepravy tovaru či jeho pôvodu a bez predloženia akýchkoľvek dôkazov o tom, že mohol za spoločnosť BRESKON, s.ro. konať. Sťažovateľka tiež nemala k dispozícii žiadne ďalšie listinné dôkazy preukazujúce priebeh obchodu - písomnú zmluvu, dodacie či preberacie protokoly a pod. Sťažovateľke pritom bol poskytnutý procesný priestor pre vyvrátenie pochybností správcu dane založených aj na výpovedi pána Jána Pokorného, ktorý aj sťažovateľka využila. Žiadny z vykonaných dôkazov (overenie telefónnych čísel, bankových účtov, výsluch pána E. P. a pána D. P.) však nevedol k rozptýleniu pochybností vznesených správcom dane (bližšie aj body 68 až 73 tohto rozsudku). Ako už kasačný súd konštatoval, podľa jeho názoru nemala takýto potenciál ani sťažovateľkou opakovane akcentovaná a navrhovaná konfrontácia všetkých zúčastnených svedkov (bod 76 tohto rozsudku). Dôkazný stav je pritom aj výsledkom procesnej pasivity sťažovateľky, ktorá sa prejavila v jej neprítomnosti na výsluchu pána Jána Pokorného a ochudobnení sa o právo sponchybňovať svedka kladením doplňujúcich otázok (bod 76 tohto rozsudku).“

V. Záver

66. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd konštatuje, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny, dostatočne odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu v daňových veciach.

67. Z uvedených dôvodov preto kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

68. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1, § 169 SSP a § 175 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

69. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

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