



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 393/2024-26

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a sudcov Ladislava Duditša a Rastislava Kaššáka (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **VITAR SLOVAKIA, spol. s r.o.**, Horná Kružná 5577/52, Vrútky, IČO 36 313 190, zastúpenej HALADA & PARTNERS s. r. o., Kapitulská 21, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/32/2023 z 28. marca 2024 takto

rozhodol:

- Ústavnú sťažnosť **odmieta**.
- Návrh na prerušenie konania **zamieta**.

Odôvodnenie:

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 23. júla 2024 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky označeným v záhlaví tohto uznesenia. Žiada napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania vzniknutých pred ústavným súdom. Súčasne navrhuje, aby ústavný súd prerušil konanie podľa § 61 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) do právoplatného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) o prejudiciálnych otázkach, ktorých predloženie v naformulovanom znení žiadala v konaní o jej predchádzajúcej ústavnej sťažnosti vedenom ústavným súdom pod sp. zn. Rvp 388/2024.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 101833647/2019 z 30. júla 2019 určil sťažovateľke podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení

niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) 19 764,13 eur za zdaňovacie obdobie január 2012. Rozhodol tak na základe výsledkov daňovej kontroly, ktorá preukázala, že sťažovateľka nespĺnila podmienky na uplatnenie odpočtu DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) z nákupu spotrebného tovaru – potravín od spoločnosti BALKER Unió s.r.o. (ďalej aj „dodávateľ“) v tuzemsku. Správca dane preveroval celý obchodný reťazec, pričom zistil, že spoločnosť BALKER Unió s.r.o. mala nakupovať preverovaný tovar od spoločnosti KERAMIFER spol. s r. o. a od spoločnosti IVERON s.r.o., ktoré mali preverovaný tovar nakupovať od spoločnosti EU-TRADE 2010 s.r.o. Sťažovateľka následne preverovaný tovar dodala do Maďarska pre spoločnosť NETTY WEBSHOP KORLÁTOLT, FELELÖSSÉGŰ TARSASÁG, PILISVÖRÖSVÁR ÖRHEGY, ktorá ich mala dodávať odberateľom do Bulharska – spoločnostiam Kingstroj EOOD a Bersy Trade EOOD. Z Bulharska mal byť tovar prepravený do Rumunska – spoločnosti Tailor Comert, Oradea. Kontrolovaný tovar bol súčasťou reťazca, ktorého členom bola aj sťažovateľka. Zakúpený tovar následne dodávala do iného členského štátu Európskej únie, pričom uplatnila na dodávaný tovar oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Správca dane dospel k záveru, že nebolo preukázané reálne dodanie preverovaného tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci.

3. Predmetné rozhodnutie správcu dane bolo na základe odvolania sťažovateľky potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 102669019/2019 z 15. novembra 2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“).

4. Správnu žalobu sťažovateľky proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného Krajský súd v Žiline rozsudkom sp. zn. 31S/103/2019-169 z 28. septembra 2022 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) zamietol podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). V celom rozsahu sa stotožnil so závermi správcu dane a žalovaného, že sťažovateľka nepreukázala splnenie vecných podmienok na odpočítanie dane, najmä vznik daňovej povinnosti dodávateľa, teda dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre. Dôvodom na nepriznanie nároku na odpočet dane u sťažovateľky bola tá skutočnosť, že pri oprávnenom spochybnení reálneho dodania tovaru a služieb podľa dodávateľských faktúr neuniesla svoje dôkazné bremeno a novými dôkazmi toto reálne dodanie nepreukázala.

5. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP a účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal. Poukázal na to, že v obdobných veciach totožných účastníkov konania, rovnakého skutkového aj právneho vzťahu a s totožnými sťažnostnými námietkami, iba vo veciach odlišných zdaňovacích období, už skôr rozhodoval. V zmysle § 464 ods. 2 SSP preto poukázal na závery konkrétnych rozhodnutí, ktorými boli kasačné sťažnosti sťažovateľky zamietnuté, pričom tieto rozhodnutia boli predmetom aj prieskumu zo strany ústavného súdu. K návrhu sťažovateľky na prerušenie konania na účely predloženia prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru uviedol, že problematika predostretá sťažovateľkou už bola v judikatúre Súdneho dvora vyriešená, a to vo veci Kemwater ProChemie s.r.o. (rozsudok C-154/20), v ktorom bolo ustálené, že sa musí preukázať dodanie tovaru/služby inou osobou v postavení platiteľa dane, pričom nie je postačujúce preukázanie existencie tovaru/služby.

II. Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka svoju ústavnú sťažnosť nasmerovala proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu, v ktorej namieta, že:

a) právne závery kasačného súdu sú arbitrárne. Nesúhlasí so záverom o neunesení jej dôkazného bremena, pokiaľ ide o uskutočnenie zdaniteľných plnení z dôvodu, že v širšom reťazci dodávok príslušného tovaru iné subjekty boli nekontaktné alebo nespolupracovali, v dôsledku čoho správca dane nevedel riadne preveriť pôvod tovaru, resp. to, kde tento tovar napokon skončil. Argumentuje, že svoju časť dôkazného bremena uniesla predložením relevantných dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru, pričom pochybnosti týkajúce sa realizovaného obchodu z nich nevyplývajú. Konkrétne poukazuje na daňové doklady, účtovníctvo, rámcové kúpne zmluvy, potvrdené dodacie listy, písomné objednávky, výpisy z bankových účtov, viaceré čestné prehlásenia, výpisy z registra identifikačných čísel DPH a podpísané medzinárodné nákladné listy CMR, t. j. bežne používané doklady, ktorých použitie a archiváciu možno požadovať od každého obozretného podnikateľa. Daňové orgány svojvoľne rozšírili rozsah dôkazného bremena daňového subjektu nad jeho zákonný rámec, keď požadovali unesenie v zásade absolútneho daňového bremena. Poukazuje na viaceré rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a ústavného súdu týkajúce sa rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu. V priamom rozpore s tam prijatými závermi je potom postup správcu dane, ktorý od sťažovateľky vyžadoval preukázanie skutočností týkajúcich sa iných subjektov zapojených v širšom reťazci dodávok predmetného tovaru, pričom uzavrel, že ak sťažovateľka nepreukázala, odkiaľ nadobudol tovar jej dodávateľ, neunesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok na vznik nároku na odpočet DPH. Najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že doklady, ktoré predložila sťažovateľka, nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako dôkaz o uskutočnení deklarovanych zdaniteľných obchodov. Avšak neuviedol, v čom konkrétne spočívala nehodnovnosť dokladov, resp. aké ďalšie doklady mala sťažovateľka predložiť;

b) za správnosť predložených dokladov u tretích osôb nemôže niesť zodpovednosť sťažovateľka, ale je to správca dane, ktorý v tomto ohľade nesie dôkazné bremeno a ak ho neunesie, napríklad pre nečinnosť alebo nekontaktnosť tretích osôb, nemožno prijať záver o pochybnej povahe predložených dôkazov. Správca dane nemôže požadovať preukázanie týchto skutočností od daňového subjektu v situácii, keď tento svoje dôkazné bremeno predložením relevantných dokladov už vyčerpal. Len pri dôvodných pochybnostiach týkajúcich sa vierohodnosti a správnosti dokladov znáša dôkazné bremeno daňový subjekt, ktorý tieto doklady predložil. Uvedené však nie je prípad sťažovateľky. Pri existencii dôkazov o tom, že daňový subjekt tovar nadobudol alebo dodal tak, ako to vyplýva z dodávateľských a odberateľských faktúr, teda ak je zrejmé, že došlo k reálnej dodávke tovaru, pochybnosti o predošliých či nasledujúcich transakciách s tovarom nemôžu ísť na ťarchu daňového subjektu. Správca dane nemôže od kontrolovaného daňového subjektu požadovať preukázanie uskutočnenia iných ako kontrolovaných obchodov. Napriek tomu správca dane naďalej spochybňoval dodanie tovaru sťažovateľke od spoločnosti BALKER Unió s.r.o., preto sťažovateľka navrhla, aby túto skutočnosť preveril výsluchom dvoch priamych svedkov ([REDACTED] a [REDACTED] [REDACTED]). Z týchto výpovedí vyplýva verifikácia sťažovateľkou predložených dokladov, keďže obaja svedkovia hodnovnosť skutočností zachytených v dokladoch potvrdili;

c) správca dane, ako aj konajúce správne súdy vychádzali z predpokladu, že dôkazom, ktorý vyvracia hodnovernosť dôkazov predložených sťažovateľkou a uvedených svedeckých výpovedí sú rozhodnutia iných správcov dane z iných daňových konaní, v ktorých boli iným daňovým subjektom v iných článkoch reťazca dodávok tovaru vyrubené daňové povinnosti pre nepreukázanie avizovaných dodávok. Ide však o nesprávne vnímanie dôkaznej situácie a dôkazného bremena, a preto nemôže mať za následok spochybnenie dôkazov dodaných sťažovateľkou. Pre záver o tom, či sťažovateľke vzniklo právo na odpočet DPH a následné oslobodenie dodania tovaru od DPH, je nepodstatné, či sa správcovi dane podarí zistiť pôvod tovaru, resp. to, kde tovar napokon skončil. Rozhodujúce je, že daňový subjekt tovar reálne nadobudol a následne ho reálne dodal odberateľovi. Daňové orgány nespochybnili reálnu existenciu tovaru a realizáciu jeho dodávok, ale v príslušných konaniach nebola zo strany kontrolovaných subjektov poskytnutá správcovi dane dostatočná súčinnosť, za čo však sťažovateľka nemôže niesť zodpovednosť;

d) pochybnosti správcu dane o predchádzajúcich alebo nasledujúcich článkoch reťazca dodávok tovaru, ktorých priamym účastníkom sťažovateľka nebola, by sa mohli týkať jej práv len v takom prípade, ak by vedome participovala na prípadnom podvodnom konaní. Uvedený záver vyplýva z judikatúry Súdneho dvora. Takáto vedomosť sťažovateľky nebola preukázaná, keďže o nezrovnalostiach sa dozvedela až z výsledkov daňovej kontroly. Ak teda správca dane nespochybnuje existenciu tovaru, ale spochybnuje samotného dodávateľa, t. j. dodanie tovaru určitým subjektom, je potrebné skúmať dobromyseľnosť daňového subjektu vo vzťahu k prípadnému podvodnému konaniu v rámci reťazca dodávok. Ak sa takáto dobromyseľnosť nevyvráti, právo na odpočet DPH nemožno daňovému subjektu uprieť. Z uvedeného následne vyplýva i záver, že samotná pochybnosť o tom, či určitá dodávka tovaru bola skutočne vykonaná dodávateľom deklarovanej na dodávateľskej faktúre (prípadne subdodávateľmi deklarovanými v predchádzajúcich článkoch reťazca dodávok), nemôže byť sama osebe dôvodom na vylúčenie práva daňového subjektu na odpočet dane, ak tento nevedel o tom, že sa zúčastňuje transakcie, ktorá je (resp. môže byť) v určitom štádiu reťazca zaťažená daňovým podvodným konaním;

e) právne posúdenie veci odporuje skoršej judikatúre najvyššieho správneho súdu, najvyššieho súdu a Súdneho dvora. V napadnutom rozsudku najvyšší správny súd nereflektoval na svoju doterajšiu judikatúru, judikatúru najvyššieho súdu (osobitne rozsudok veľkého senátu sp. zn. 1 Vs 1/2020 z 18. mája 2021) a Súdneho dvora a napokon aj na najnovšiu judikatúru ústavného súdu, od ktorej sa bez náležitého vysvetlenia odklonil. Takýto postup najvyššieho správneho súdu je v rozpore s princípom právnej istoty. Najvyšší správny súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nevyrovnal ani so zásadnými argumentmi sťažovateľky, ktoré mohli mať pre rozhodnutie podstatný význam. V tomto smere je preto napadnutý rozsudok nepreskúmateľný pre absenciu riadneho a dostatočného odôvodnenia;

f) je nesprávny právny záver najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého boli sťažovateľkou navrhnuté prejudiciálne otázky už vyriešené v judikatúre Súdneho dvora, a to konkrétne v jeho rozsudku vo veci Kemwater ProChemie s.r.o. C-154/20. Podľa predmetného rozsudku totiž pre uplatnenie práva na odpočet DPH nie je potrebné preukázať konkrétneho dodávateľa tovaru, musí však byť splnená podmienka, že tovar dodal daňovému subjektu iný platiteľ dane. V prípade sťažovateľky však správca dane a žalovaný nikdy nespochybnili to, že by dodávateľ sťažovateľky nebol platiteľ DPH, avšak tvrdili, že nebolo preukázané, že tovar jej bol dodaný konkrétnym deklarovanej dodávateľom, resp. že nebol zistený pôvod tovaru (prvý dodávateľ v reťazci dodávok

tovaru), čo spochybňuje jeho ďalšie dodanie v rámci preverovaného reťazca dodávok (bez toho, aby bola spochybnená samotná existencia a dodanie tovaru sťažovateľke). Závery rozsudku Kemwater ProChemie s.r.o. preto neposkytujú odpovede na sťažovateľkou formulované prejudiciálne otázky, ktorých zodpovedanie Súdny dvorom žiadala. Ak sa najvyšší správny súd odmietol obrátiť na Súdny dvor, postupoval v rozpore s čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, čím porušil právo sťažovateľky na spravodlivé súdne konanie.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

III.1. K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy (a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny) napadnutým rozsudkom:

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy (a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny) napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti sťažovateľky.

8. Ťažisko sťažnostnej argumentácie pritom predstavujú námietky týkajúce sa arbitrárnosti záverov najvyššieho správneho súdu pri riešení otázok (I) výkladu rozsahu dôkazného bremena v daňovom konaní, (II) dobromyseľnosti sťažovateľky vo vzťahu ku skutočnosti, či transakcie boli zaťažené daňovým podvodom, (III) prijatia rozdielnych skutkových záverov, (IV) nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku a napokon námietka (V) nesprávneho rozhodnutia o návrhu sťažovateľky na prerušenie konania na účely predloženia prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru.

9. Úlohou ústavného súdu preto bolo v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti posúdiť, či napadnutý rozsudok nie je poznačený takou kvalifikovanou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu pritom nie je možné hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami orgánov verejnej správy, ktoré mu predchádzali.

10. Z vlastnej rozhodovacej činnosti ústavný súd zistil, že skutkovo a právne obdobné veci sťažovateľky už boli opakovane predmetom jeho prieskumu, pričom uzneseniami sp. zn. III. ÚS 432/2023 zo 7. septembra 2023, IV. ÚS 605/2023 z 21. novembra 2023, II. ÚS 442/2023 z 20. septembra 2023 a I. ÚS 677/2023 zo 14. decembra 2023, IV. ÚS 643/2023 z 5. decembra 2023, III. ÚS 16/2024 z 11. januára 2024, I. ÚS 9/2024 z 11. januára 2024 a II. ÚS 50/2024 zo 7. februára 2024, IV. ÚS 329/2024, I. ÚS 393/2024 boli jej ústavné sťažnosti atakujúce rozsudky najvyššieho správneho súdu (ktorými zamietol kasačné sťažnosti sťažovateľky) odmietnuté ako zjavne neopodstatnené. V predmetných prípadoch sa pritom príslušné daňové orgány a správne súdy zaoberali oprávnenosťou uplatneného nároku sťažovateľky na odpočet DPH za iné zdaňovacie obdobia a zhodne konštatovali, že sťažovateľka nespĺnila materiálne podmienky na odpočet DPH a následné oslobodenie dodania tovaru od DPH. Ústavný súd sa pritom nemá dôvod ani v tejto preskúmvanej veci sťažovateľky odchýliť od svojich skôr prijatých záverov vo vzťahu k posúdeniu ústavnej udržateľnosti prijatých záverov konajúcich správnych súdov.

11. Reagujúc na argumentáciu sťažovateľky uplatnenú v ústavnej sťažnosti ústavný súd považuje za potrebné v prvom rade komunikovať svoju aktuálnu judikatúru a v nej obsiahnuté všeobecné východiská vzťahujúce sa na riešenie otázok o DPH, kde proti sebe stoja daňové subjekty a orgány

finančnej správy (IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 259/2022, I. ÚS 247/2023, I. ÚS 24/2024). Ústavný súd v kontexte vývoja judikatúry Súdneho dvora uznáva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena pre oblasť dane z pridanej hodnoty nie sú priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu.

12. V oblasti DPH je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

13. Hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočet dane možno definovať ako požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení [čl. 168 písm. a) smernice o DPH, § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Senatex GmbH, C-518/14 z 15. 9. 2016, bod 28; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 z 9. 12. 2021, bod 24]. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry, čo znamená vlastníctvo faktúry vystavenej v súlade s čl. 220 až čl. 236 a čl. 238 až čl. 240 tejto smernice [čl. 178 písm. a) smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH].

14. Súdny dvor opakovane rozhodol, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľné osoby, ktoré ho chcú uplatniť, spĺňajú tak hmotnoprávne, ako aj formálne náležitosti alebo požiadavky, ktorým toto právo podlieha (uznesenie vo veci Vikingo Fövállalkozó, C-610/19 z 3. 9. 2020, bod 40 a tam citovaná judikatúra).

15. Podľa Súdneho dvora základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky práva uplatniteľného na DPH zaplatenú na vstupe, a to aj v prípade nedodržania určitých formálnych povinností (rozsudok vo veci Ferimet, C-281/20 z 11. 11. 2021, bod 33 a tam citovaná judikatúra). Inak to však môže byť vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek znemožňuje predloženie jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudok z 19. 10. 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 42 a citovaná judikatúra).

16. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 z 9. 12. 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 z 11. 11. 2021, body 26, 27).

17. Z toho vyplýva, že zdaniteľnej osobe, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie DPH, v zásade prináleží, aby preukázala, že dodávateľ tovaru alebo služieb, na základe ktorých sa toto právo uplatňuje, mal postavenie zdaniteľnej osoby. Zdaniteľná osoba je teda povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú

dodávateľa a poskytovateľa, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (rozsudok z 11. 11. 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 39 a citovaná judikatúra).

18. V prípade, ak nebol skutočný dodávateľ dotknutého tovaru alebo služieb identifikovaný, zdaniteľnej osobe musí byť odmietnuté uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ak vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby (bod 44 už citovaného rozsudku Ferimet).

19. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 smernice o DPH, v ktorej kontexte niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 tejto smernice oslobodzuje od DPH (§ 4 ods. 1 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) smernice o DPH mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 3 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejmä aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH (pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/63/2022 z 30. januára 2024).

20. V tejto súvislosti je potrebné doplniť, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu, resp. zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (bod 41 rozhodnutia vo veci Ferimet SL). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (bod 34 rozsudku vo veci Kemwater ProChemie s.r.o.), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozsudok Súdneho dvora vo veci Crewprint Kft, C-611/19 z 3. 9. 2020, body 37, 43).

21. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítať daň len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Súdneho dvora vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága z 3. 9. 2020). Napokon opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (bod 44 citovaného rozhodnutia Vikingo).

22. Ústavný súd podotýka, že judikatúra správnych súdov sa jasne ustálila aj v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 341/2023). V obdobných prípadoch považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcom dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom

na stanovení, vymeraní a výbere dane (napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak, ako len predložením spochybnených daňových dokladov (napr. IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

23. Aplikujúc uvedené východiská na sťažovateľkinu vec, podstatou a účelom konkrétneho daňového konania bolo hodnoverné preukázanie samotnej realizácie zdaniteľných obchodov. Dôvodom na nepriznanie práva na odpočet dane zo sporných obchodov medzi sťažovateľkou a jej dodávateľom BALKER Unió s.r.o. bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu, že tovar a služby boli sťažovateľke dodané deklarovateľným dodávateľom, teda príslušné finančné orgány spochybnili práve splnenie hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet DPH – dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 smernice o DPH, t. j. so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH. Správcovi dane sa súčasne podarilo legitímne spochybniť samotnú dodávku tovaru, teda ekonomickú podstatu deklarovateľného obchodu. Vykonané dokazovanie preukázalo, že svedok [REDAKOVANÉ] (mal zastupovať sťažovateľku bezodplatne) spochybnil časť uvedenej zmluvy o spolupráci týkajúcu sa toho, ktorý subjekt mu za uvedené služby bude platiť, pričom bezodplatnosť vykonávania dohodnutej služby v takom veľkom rozsahu bola neštandardná. Dopravca, ktorý mal preverovaný tovar dodať odberateľovi spoločnosti NETTY WEBSHOP Kft., bol nekontaktný a nepredložil žiadne doklady. Medzi výpoveďami svedkov [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] (konateľ dodávateľa) a [REDAKOVANÉ] boli viaceré podstatné nezrovnalosti, najmä čo sa týka miesta dodania tovaru. Nie menej významnou bola v danom prípade tá skutočnosť, že v iných daňových konaniach bolo správcom dane právoplatne rozhodnuté, že dodávateľ sťažovateľky (spoločnosť BALKER Unió s.r.o.) nemá nárok na odpočet DPH, pretože mu tovar nebol dodaný jeho dodávateľmi uvedenými na faktúrach – spoločnosťami KERAMIFER spol. s.r.o. a IVERON s.r.o. Dodávateľ sťažovateľky preto nemohol následne dodať ten istý tovar sťažovateľke (bod 36 rozsudku krajského súdu). Sťažovateľka tak podľa konajúcich finančných orgánov a správnych súdov jednoznačne neunesla dôkazné bremeno a nevyvrátila dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovateľných plnení.

24. Podľa názoru ústavného súdu je tak ústavne udržateľný záver konajúcich správnych súdov, že sťažovateľka nepreukázala splnenie materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočet dane – preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľom deklarovateľným na dodávateľskej faktúre, prípadne iným dodávateľom v postavení platcu DPH.

25. Pokiaľ sťažovateľka odkazuje na judikatúru, v zmysle ktorej správca dane nemôže žiadať od daňového subjektu preukázanie skutočností, ktoré nie sú v jeho dispozičnej sfére (sp. zn. 6 Sžf 10/2012, I. ÚS 259/2022, IV. ÚS 86/2022), je nutné zdôrazniť, že v prejednávanej veci nebola okolnosť nekontaktnosti či nedostupnosti iných subjektov v rámci deklarovateľného obchodného reťazca kladená sťažovateľke na ťarchu tak, ako to tvrdí. Ako už bolo totiž zmienené, len nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľa nemôže byť sama osebe dôvodnou pochybnosťou o splnení podmienok uplatneného nároku na odpočet DPH, avšak na druhej strane preukázateľne sťažuje dôkaznú situáciu na strane daňového subjektu, ktorý si nezaobstaral dostatok dôkazov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Z napísaného tak vyplýva, že sťažovateľka nebola neprimerane zaťažovaná dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré neboli v prejednávanej veci relevantné.

26. Keďže obdobné veci sťažovateľky boli už opakovane predmetom posudzovania zo strany najvyššieho správneho súdu, ústavný súd považuje z ústavného hľadiska za celkom postačujúcu skrátenú formu rozhodnutiu zvolenú najvyšším právnym súdom (§ 464 ods. 2 SSP) a poukaz na ním prijaté závery v predchádzajúcich rozsudkoch týkajúcich sa toho istého obchodného reťazca len odlišných zdaňovacích období.

27. Porušenie základného práva na súdnu ochranu vidí sťažovateľka taktiež v zamietnutí jej návrhu na prerušenie konania, ktorým žiadala, aby najvyšší správny súd inicioval prejudiciálne konanie na Súdnom dvore podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP. Najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že v danom prípade už boli sťažovateľkou nastolené prejudiciálne otázky vyriešené v judikatúre Súdneho dvora, a to konkrétne v jeho rozsudku Kemwater ProChemie s.r.o., preto nevzhladol potrebu obrátiť sa na Súdny dvor (bod 15 napadnutého rozsudku).

28. Sťažovateľka je presvedčená o nesprávnosti predmetného záveru kasačného súdu z dôvodu, že príslušné finančné orgány nikdy netvrdili, že dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH bolo nedodanie tovaru platiteľom DPH (zdaniteľnou osobou), ale to, že pôvod tovaru nebol zistený. Podľa sťažovateľky preto závery prijaté v rozsudku Kemwater ProChemie s.r.o. neposkytujú odpovede na ňou sformulované prejudiciálne otázky, ktoré žiadala predložiť Súdnemu dvoru.

29. Nemožno súhlasiť s tvrdením sťažovateľky, že jediným dôvodom nepriznania nároku na odpočet dane bolo nezistenie pôvodu tovaru. Sťažovateľka evidentne opomína podstatný dôvod, pre ktorý jej daný nárok nebol priznaný, a to nepreukázanie splnenia hmotnoprávného predpokladu na vznik tohto práva, ktorým bol vznik daňovej povinnosti dodávateľa, teda dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na dodávateľskej faktúre, resp. iným skutočným dodávateľom, ktorý by mal status zdaniteľnej osoby/platcu DPH (bližšie pozri napríklad body 36 a 37 rozsudku krajského súdu). Pritom v sformulovaných prejudiciálnych otázkach, ktoré predložila najvyššiemu správne súdu, obsahla len niektoré zo skutkových a právnych okolností predmetnej veci, ktoré navyše interpretuje izolovane.

30. Ak preto najvyšší správny súd nenašiel dôvod na zahájenie prejudiciálneho konania podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie s poukazom na rozsudok Kemwater ProChemie s.r.o., v ktorom Súdny dvor (okrem iného) potvrdil svoju ustálenú rozhodovaciu prax týkajúcu sa splnenia hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočet dane, ústavný súd považuje jeho rozhodnutie o zamietnutí návrhu na prerušenie konania za ústavne akceptovateľné.

31. Na základe uvedeného ústavný súd uzatvára, že v kontexte sťažnostnej argumentácie nevykazuje namietaný rozsudok z ústavného hľadiska žiadne relevantné nedostatky, ktoré by po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohli reálne viesť k vysloveniu porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny. Ústavnú sťažnosť sťažovateľky preto odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde (bod 1 výrokovej časti tohto uznesenia).

III.2. K návrhu sťažovateľky na prerušenie konania:

32. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti žiada aj ústavný súd, aby prerušil konanie do právoplatného rozhodnutia Súdneho dvora o prejudiciálnych otázkach, ktoré naformulovala a predložila

ústavnému súdu v jej predchádzajúcej ústavnej sťažnosti (konanie vedené ústavným súdom pod sp. zn. Rvp 388/2024). Vzhľadom na to, že ústavný súd o danej ústavnej sťažnosti sťažovateľky už rozhodol uznesením sp. zn. IV. ÚS 329/2024 z 2. júla 2024, ktorým ju odmietol ako zjavne neopodstatnenú a súčasne zamietol jej návrh na prerušenie konania na účely iniciovania prejudiciálneho konania, považoval tento návrh sťažovateľky za bezpredmetný a ako taký ho zamietol (bod 2 výrokovej časti tohto uznesenia).

33. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, ústavný súd sa ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v tomto prípade nedošlo.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 27. augusta 2024

Libor Duľa
predseda senátu