



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 329/2024-32

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 advokátska kancelária s.r.o., Kapitulská 21, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/13/2021 z 26. októbra 2023 takto

### rozhodol:

1. Ústavnú sťažnosť **odmieta**.
2. Návrh na prerušenie konania **zamietá**.

### Odôvodnenie:

#### I.

#### Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 7. februára 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 podaním z 15. februára 2024 navrhuje, aby ústavný súd prerušil konanie a v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) predložil Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor“) štyri prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“).

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 101836570/2019 z 30. júla 2019 určil sťažovateľke podľa § 68 ods. 5 a 6 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“) v sume 41 494 eur za zdaňovacie obdobie

október 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 [REDAKOVANÉ] (ďalej aj „dodávateľka“) v tuzemsku. Správca dane preveroval celý obchodný reťazec a zistil, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] mala nakupovať preverovaný tovar od spoločnosti [REDAKOVANÉ] a od spoločnosti [REDAKOVANÉ], ktoré mali preverovaný tovar nakupovať od spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Sťažovateľka následne preverovaný tovar dodala do Maďarska pre spoločnosť [REDAKOVANÉ] (ďalej len „[REDAKOVANÉ]“), ktorá ich mala dodávať odberateľom do Bulharska – spoločnostiam [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ]. Z Bulharska mal byť tovar prepravený do Rumunska – spoločnosti [REDAKOVANÉ], Oradea. Kontrolovaný tovar teda 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. 102668098/2019 z 15. novembra 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“).

4. Správnu žalobu sťažovateľky proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 30S/200/2019-169 z 20. októbra 2020 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) zamietol podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Správny súd sa v celom rozsahu 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. Na prípad sťažovateľky neboli podľa správneho súdu aplikovateľné ani uvádzané rozsudky Súdneho dvora C-80/11 a C-142/11, ktoré sa zakladali na predpoklade, podľa ktorého a) uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry (vecná podmienka), a b) faktúra obsahovala všetky údaje požadované smernicou o DPH (formálna podmienka), takže podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane boli splnené. V prípade sťažovateľky však splnenie vecných podmienok vzniku nároku na odpočet DPH preukázané neboli.

5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP a účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal. S poukazom na príslušné ustanovenia Daňového poriadku a zákona o DPH konštatoval, že pochybnosti vo veci existujú nielen v osobe dodávateľa, ale aj v tom, či tieto zdaniteľné plnenia boli materiálne realizované tak, ako to sťažovateľka deklarovala pre účely odpočtu DPH. Zhodne s krajským súdom uviedol, že dôkazy založené v administratívnom spise nepreukázali pôvod tovaru ani jeho prepravu s tým, že faktúry odberateľa sťažovateľky (spoločnosť [REDAKOVANÉ]) pre ďalších bulharských odberateľov predstavovali

iba formálne prevody, a teda neodrážali realitu. Akcentoval kumulatívne splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH vyplývajúce z čl. 168 písm. a) smernice o DPH, pričom podľa jeho názoru do úvahy neprichádzala ani aplikácia judikatúry (preukázanie podvodného konania) v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-610/19 Vikingo. Ďalej poukázal na to, že v obdobnej veci totožných účastníkov konania, rovnakého skutkového aj právneho vzťahu a s totožnými sťažnostnými námietkami, iba vo veciach odlišných zdaňovacích obdobi už skôr rozhodol v rozsudku sp. zn. 8 Sžfk 12/2021 zo 16. februára 2022, relevantné časti ktorého v odôvodnení citoval. Súčasne odkázal aj na uznesenie ústavného súdu č. k. II. ÚS 442/2023-27 týkajúce sa obdobnej veci sťažovateľky. Závery v zmienených rozhodnutiach boli podľa kasačného súdu priamo aplikovateľné aj na prejednávajúcu vec. Stotožnil sa so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľky, aby v daňovom konaní predložila také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia, a odstránila tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere.

## 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 vyhlásenia, 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 pre 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 deklarovovaných 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. Daňový subjekt nemá možnosť prinútiť tretiu osobu s určitou pozíciou v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorá je v styku so správcom dane nečinná, aby správcovi dane poskytla súčinnosť alebo predložila požadované doklady súvisiace s obchodom. 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 predošlých 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 [REDACTED], preto sťažovateľka navrhla, aby túto skutočnosť preveril výsluchom dvoch priamych svedkov ([REDACTED] a [REDACTED]). Z týchto výpovedí vyplýva verifikácia sťažovateľkou predložených dokladov, keďže obaja svedkovia hodnovernosť skutočností zachytených v dokladoch potvrdili,

c) je nesprávny právny záver najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého mala sťažovateľka preukázať, akým spôsobom došlo k úhrade prepravného prepravcovi [REDACTED], keďže uvedená skutočnosť sa týkala zmluvného vzťahu medzi inými subjektmi (ktorých sťažovateľka nie je účastníkom). Faktom je, že uvedená skutočnosť (či a ako došlo k úhrade príslušného prepravného) je úplne mimo dispozičnej sféry samotnej sťažovateľky. Sťažovateľka pritom len poukázala na to, že ak správca dane tvrdí, že medzi [REDACTED] a dopravcom [REDACTED] nie sú zaznamenané bezhotovostné transakcie, nemôže to automaticky znamenať, že k úhrade prepravného nedošlo, a už vôbec nie, že samotná preprava nebola vykonaná, keďže prepravné mohlo byť uhradené aj inak ako bankovým prevodom,

d) 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 niest' zodpovednosť,

e) 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 nespochybňuje existenciu tovaru, ale spochybňuje 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. Najvyšší správny súd sa otázke dobromyseľnosti sťažovateľky v zásade nevenoval s odkazom, že nebolo preukázané, že sa zdaniteľné plnenie vôbec uskutočnilo, čo je však v rozpore so závermi daňových orgánov a krajského súdu. Najvyšší správny súd sa mal zaoberať len právnymi otázkami a nemohol prehodnocovať skutkový stav (§ 119 a § 440 SSP),

f) 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 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.

### 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 a napokon námietka (IV) nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku.

9. Úlohou ústavného súdu preto bolo v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti posúdiť, či sa najvyšší správny súd náležite vysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľky a či konanie pred ním nebolo poznačené takou kvalifikovanou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu pritom nemožno 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 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, považuje ústavný súd 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 je priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba 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 pre 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. septembra 2016, bod 28; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. decembra 2021, bod 24]. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry, čo znamená vlastníctvo faktúry vystavenej v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 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 Fővállalkozó, C-610/19 z 3. septembra 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. novembra 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. októbra 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. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 z 11. novembra 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 a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávateľa a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (rozsudok z 11. novembra 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 kontexte ktorej 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. septembra 2020, body 37, 43).

21. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať daň len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nespĺnenie 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. septembra 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 ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcov 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, vymieraní 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 nepriznania práva na odpočet dane zo sporných obchodov medzi sťažovateľkou a jej dodávateľom ■■■■■ ■■■■■ ■■■■■ bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu, že tovar a služby boli sťažovateľke dodané deklarovaným 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 deklarovaného obchodu. Vykonané dokazovanie preukázalo, že svedok ■■■■■ (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 ■■■■■, bol nekontaktný a nepredložil žiadne doklady. Medzi výpoveďami svedkov ■■■■■ ■■■■■ (konateľ dodávateľa) a ■■■■■ boli viaceré podstatné nezrovnalosti, najmä čo sa týka miesta dodania tovaru. Nezrovnalosti vyplynuli aj z faktúr predložených na podporu realizácie daňového obchodu, a to v dátume dodania tovaru. Nie menej významnou bola v danom prípade skutočnosť, že v iných daňových konaniach bolo správcom dane právoplatne rozhodnuté, že dodávateľ sťažovateľky (spoločnosť ■■■■■) nemá nárok na odpočet DPH, pretože mu tovar nebol dodaný jeho dodávateľmi uvedenými na faktúrach – spoločnosťami ■■■■■ a ■■■■■ ■■■■■ Dodávateľ sťažovateľky preto nemohol následne dodať ten istý tovar sťažovateľke (body 33 a 39 rozsudku krajského súdu). Sťažovateľka tak podľa konajúcich finančných orgánov a správnych súdov jednoznačne neunesla dôkazné bremeno a nevyvrátila dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení.

24. Nezrovnalosti, ktoré spochybnili realizáciu zdaniteľných obchodov v zmysle predložených faktúr, boli detailne objasnené v rozsudku správneho súdu. Relevantné dôkazy produkované daňovým orgánom vyúsťujúce do zmysluplného a reálneho spochybnenia skutkovej verzie reálneho dodania tovaru, ktoré nebolo v priebehu konania sťažovateľkou účinne odstránené [hoci nepochybne po kvalifikovanom spochybnení dodávky tovaru dostala priestor na predloženie

d'alších dôkazov (bod 21 rozsudku krajského súdu), pozn.], sú tak podľa názoru ústavného súdu spôsobilé na formulovanie záveru o ústavnej udržateľnosti rozhodnutí konajúcich správnych súdov, podľa ktorých sťažovateľka nepreukázala splnenie materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočet dane – preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľom deklarovaným 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 deklarovaného 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 neprímerane zaťažovaná dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré neboli v prejednávanej veci relevantné.

26. Ak preto najvyšší správny súd v dôvodoch napadnutého rozsudku skonštatoval, že daňové orgány na základe vykonaných dôkazov dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení sťažovateľky bolo spochybnené uskutočnenie a predovšetkým aj existencia zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom, ústavný súd v týchto úvahách nevzhladol žiadny ústavne relevantný excès.

27. Na základe uvedeného ústavný súd uzatvára, že v kontexte sťažnostnej argumentácie nevykazuje namietaný rozsudok z ústavného hľadiska také 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. Práve naopak, ústavný súd považuje napadnutý rozsudok za dostatočne, logicky a zrozumiteľne odôvodnený, preto ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) 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“) (bod 1 výrokovej časti tohto uznesenia).

### **III.2. K návrhu sťažovateľky na začatie konania o predbežnej otázke podľa čl. 267 ZFEÚ:**

28. Podľa § 61 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže konanie prerušiť, ak rozhodne, že požiada Súdny dvor Európskej únie o rozhodnutie o predbežnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná.

29. Sťažovateľka v doplnení svojej ústavnej sťažnosti z 15. februára 2024 odôvodňuje potrebu iniciovania prejudiciálneho konania ústavným súdom tým, že príslušné orgány verejnej správy a konajúce správne súdy interpretovali ustanovenia smernice o DPH, ktoré boli transponované do vnútroštátnej právnej úpravy v rozpore s právom Európskej únie, preto navrhuje, aby sa ústavný súd obrátil na Súdny dvor s prejudiciálnymi otázkami v nasledovnom znení:

*„1. Je vnútroštátny výklad Smernice o DPH a vnútroštátna prax, podľa ktorých v prípade, ak samotná existencia obchodovaného tovaru nie je sporná, zdaniteľnej osobe, ktorá predložila*

bežné dôkazy o skutočnom nadobudnutí predmetného existujúceho tovaru (faktúru, kúpnu zmluvu, dodací list, nákladný list CMR a pod.), sa zamietne právo na odpočet dane zaplatenej z dodaného tovaru z dôvodu, že orgánu správy daní sa nepodarilo v rámci preverovania kontrolovanej transakcie v širšom reťazci dodávok tovaru zistiť pôvod (prvého dodávateľa) a konečný osud (konečného odberateľa) obchodovaného tovaru, v súlade so zásadou daňovej neutrality, efektivity a proporcionality?

2. Je vnútroštátny výklad Smernice o DPH a vnútroštátna prax, podľa ktorých v prípade, ak v reťazovej transakcii dodávok tovaru, ktorý skutočne existoval, orgán správy daní v samostatnom daňovom konaní, v ktorom zdaniteľná osoba nemala postavenie účastníka konania, zamietol dodávateľovi zdaniteľnej osoby právo na odpočet dane z dodania tovaru z dôvodu, že dodávateľ zdaniteľnej osoby nepreukázal nadobudnutie predmetného tovaru, zamietne orgán správy daní zdaniteľnej osobe právo na odpočet dane s odôvodnením, že v takom prípade nemohla preukázať nadobudnutie tovaru ani zdaniteľná osoba, v súlade so zásadou daňovej neutrality, efektivity a proporcionality?

3. Je vnútroštátny výklad Smernice o DPH a vnútroštátna prax, podľa ktorých orgán správy daní alebo vnútroštátny súd zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočet dane zaplatenej za dodanie tovaru, ktorého existencia nie je sporná, s odôvodnením, že obchodná prax alebo obchodná dokumentácia zdaniteľnej osoby použitá v súvislosti s dodaním predmetného tovaru, sa orgánu správy daní alebo vnútroštátnemu súdu javí ako ekonomicky neopodstatnená a preto nehodnoverná, v súlade so zásadou daňovej neutrality, efektivity a proporcionality?

4. Je vnútroštátny výklad Smernice o DPH a vnútroštátna prax, podľa ktorých v prípade, ak pri dodávke tovaru, ktorého existencia je nesporná, existujú nezrovnalosti v prípade predchádzajúcich transakcií s tovarom v rámci širšieho reťazca dodávok tovaru, orgán správy daní môže z týchto nezrovnalostí týkajúcich sa predchádzajúcich transakcií s tovarom vyvodiť záver o neunesení dôkazného bremena zdaniteľnej osoby ohľadom materiálnej stránky zdaniteľného plnenia, v súlade so zásadou daňovej neutrality, efektivity a proporcionality?“

30. V prvom rade je potrebné uviesť, že námietka interpretácie ustanovení smernice o DPH v rozpore s právom Európskej únie sa prvýkrát objavila až v ústavnej sťažnosti. Sťažovateľka uvedenú výhradu neuplatnila v konaní pred všeobecnými súdmi, hoci jej v tom nič nebránilo. Ústavný súd musí v tejto súvislosti zdôrazniť jeho úlohu ochrancu ústavnosti (čl. 124 ústavy), čo znamená, že ústavný súd posudzuje ústavnosť a do jeho právomoci nespadá podávať záväzný výklad práva Európskej únie, čo je výlučnou zodpovednosťou Súdneho dvora. Avšak aj ústavný súd sa môže pri výkone svojich právomocí dostať do situácie, keď sa na neho bude vzťahovať povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku na rozhodnutie Súdneho dvora (pozri napr. IV. ÚS 206/08).

31. Prejudiciálna otázka predstavuje nástroj spolupráce (dialógu) medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom, ktorý je, ako už bolo zmienené, jediný oprávnený autoritatívne vykladať obsah práva Európskej únie. Vnútroštátne súdy sa podľa čl. 267 ods. 2 ZFEÚ môžu na Súdny dvor obrátiť s otázkou vo veci výkladu či platnosti ustanovení práva Európskej únie, ak je pre riešenie veci relevantná. V prípade, ak vznikne taká otázka v rámci konania vedeného vnútroštátnym súdom poslednej inštancie, ktorého rozhodnutie nie je napadnuteľné opravnými prostriedkami vnútroštátneho práva, má takýto súd podľa čl. 267 ods. 3 ZFEÚ povinnosť obrátiť sa na Súdny dvor.

32. Avšak povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku nevzniká v každom prípade. Súdom, ktoré sú z dôvodu svojho postavenia vo vnútroštátnom súdnom systéme povinné predkladať prejudiciálne otázky, taká povinnosť nevznikne za splnenia niektorého alebo viacerých nasledujúcich predpokladov definovaných Súdny dvorom v rozsudku CILFIT [C-283/81, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministri of Health, (1982), EU:C:1982:335]:

a) ak by odpoveď na prejudiciálnu otázku nemala žiadny význam pre vytvorenie právneho základu na rozhodnutie vo veci samej,

b) ak ide o otázku, ktorá bola v skutkovo a právne podobnom prípade vyriešená Súdny dvorom, alebo o právnu otázku, ktorá sa vyriešila v judikatúre Súdneho dvora bez zreteľa na to, v akých konaniach bola predložená (princíp „*acte éclairé*“),

c) ak je výklad práva Európskej únie taký jasný, že nevznikajú žiadne rozumné pochybnosti o výsledku (princíp „*acte clair*“ porov. rozsudok Súdneho dvora zo 6. októbra 2021, C-561/19, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi, bod 33).

33. Ústavný súd zastáva názor, že ani prípadné zodpovedanie sťažovateľkou navrhnutých otázok by nemalo vzhľadom na už uvedené dôvody na jej vec žiaden objektívny dosah. Sťažovateľka totiž v sformulovaných otázkach obsiahla len niektoré zo skutkových a právnych okolností predmetnej veci, ktoré navyše interpretuje izolovane. Otázkami v navrhovanom znení totiž sťažovateľka evidentne opomína podstatný dôvod, pre ktorý jej nebol priznaný nárok na odpočítanie dane, a to nepreukázanie splnenia hmotnoprávneho predpokladu pre 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.

34. Ústavný súd preto nenašiel dôvod na začatie konania o prejudiciálnej otázke podľa čl. 267 ZFEÚ, keďže výklad práva Európskej únie nebol pre jeho rozhodnutie nevyhnutný. Z uvedených dôvodov ústavný súd zamietol návrh sťažovateľky na prerušenie konania (bod 2 výrokovej časti tohto uznesenia).

35. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, ústavný súd sa ďalšími jej požiadavkami 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 2. júla 2024**

**Libor Duľa**  
predseda senátu