



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 555/2023-40

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **ONRDS a.s.**, Dúbravská cesta 2, Bratislava, zastúpeného advokátska kancelária agner & partners, s. r. o., Špitálska 10, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/100/2020 z 26. októbra 2022 takto

rozhodol:

1. Rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/100/2020 z 26. októbra 2022 **bolo porušené** základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.
2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/100/2020 z 26. októbra 2022 **zrušuje a vec vracia** Najvyššiemu správne mu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.
3. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **je povinný** nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume **530,86 eur** a zaplatiť ich jeho právne mu zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Ústavnej sťažnosti vo zvyšnej časti **nevyhovuje**.

Odôvodnenie:

I.

Ústavná sťažnosť a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 20. februára 2023 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a základného práva na ochranu pred nezákonným výberom dane podľa čl. 11 ods. 5 listiny rozsudkom najvyššieho správneho súdu označeným

v záhlaví tohto nálezu, ktorým bola zamietnutá jeho kasačná sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/153/2017-109 z 22. júla 2020. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie. V tejto časti bola ústavná sťažnosť prijatá na ďalšie konanie uznesením ústavného súdu č. k. IV. ÚS 555/2023-17 zo 7. novembra 2023. V časti, v ktorej ústavná sťažnosť smerovala proti rozsudku krajského súdu, bola sťažnosť odmietnutá pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva nasledujúci stav veci: Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľa kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za obdobie apríl 2016 a na základe zistení vydal 17. júla 2017 rozhodnutie č. 101562901/2017, ktorým sťažovateľovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2016 v sume 7 258,83 eur, v dôsledku čoho mu nepriznal uplatnený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty vo výške 40 623,05 eur, ktorý znížil na sumu 33 364,22 eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

3. Sťažovateľ podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo rozhodnutím č. 102147402/2017 z 10. októbra 2017.

4. Správnu žalobou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva. Krajský súd žalobu zamietol rozsudkom č. k. 31S/153/2017-109 z 22. júla 2020, keďže dospel k záveru, že námietky sťažovateľa v žalobných bodoch nie sú dôvodné.

5. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú. Skonštatoval, že krajský súd sa s námietkami sťažovateľa riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, ktorej riešenie by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno týkajúce sa splnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov [ďalej len „zákon o DPH“ (z dôvodu nepreukázania dodania tovaru konkrétnemu nadobúdateľovi v inom členskom štáte uvedenom na faktúre)].

II.

Argumentácia sťažovateľa

6. Z obsahu sťažovateľom vznesených námietok proti napadnutému rozsudku vyvodil ústavný súd ako ústavnoprávne relevantnú túto argumentáciu:

a) porušenie práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré podľa sťažovateľa vykazuje znaky arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jeho zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ako aj v predchádzajúcich konaniach, na ktoré nedostal odpovede;

b) odklon od ustálenej súdnej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) bez toho, aby najvyšší súd tento odklon náležite odôvodnil;

c) nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľom, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na oslobodenie od dane (extrémny exces pri prenose dôkazného bremena);

d) nesprávne právne posúdenie otázky splnenia hmotnoprávnych predpokladov oslobodenia od dane pri intrakomunitárnej transakcii a s tým spojenej otázky rozsahu dôkaznej povinnosti daňového subjektu.

III.

Vyjadrenia najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby a replika sťažovateľa

7. Predseda najvyššieho správneho súdu považuje ústavnú sťažnosť za nedôvodnú a plne sa pridržiava odôvodnenia sťažnosťou napadnutého rozhodnutia kasačného súdu, na ktoré odkazuje. Podmienky oslobodenia od dane boli v napadnutom rozsudku vyhodnotené správne a zákonne vzhľadom na úpravu obsiahnutú v § 43 zákona o DPH, pričom sťažovateľ nepreukázal, že došlo k dodaniu tovaru odberateľovi poľskej obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Zároveň namietol, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je aplikovateľný na vec sťažovateľa. Navrhol, aby ústavnej sťažnosti nebolo vyhovené.

8. Finančné riaditeľstvo sa k ústavnej sťažnosti písomne vyjadrilo ako zúčastnená osoba. Nepriзнание práva na oslobodenie od DPH považuje za oprávnené, nestotožňuje sa s argumentáciou sťažovateľa a uvádza, že správne súdy, ako aj orgány finančnej správy sa vysporiadali s námietkami sťažovateľa, uviedli relevantné právne normy a na ne nadväzujúce úvahy, na základe ktorých vo veci rozhodli. Finančné riaditeľstvo vo vyjadrení k sťažnosti neformulovalo návrh, ako má ústavný súd rozhodnúť vo veci samej, z obsahu vyjadrenia však nepochybné vyplýva, že sa prikláňa k nevyhoveniu ústavnej sťažnosti.

9. Sťažovateľ v replike na vyjadrenia najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby zopakoval základné body svojej ústavnej sťažnosti, na ktoré podľa jeho názoru najvyšší správny súd ani zúčastnená osoby nereflektovali.

10. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 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“) upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s podaniami účastníkov a ich prílohami dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

IV.

Posúdenie veci ústavným súdom

11. Podstatným dôvodom nepriznania práva na oslobodenie od dane orgánmi finančnej správy bol záver, že sťažovateľ nepreukázal dodanie tovaru konkrétnemu odberateľovi deklarovanému na faktúre. Z okolností veci vyplýva, že nebolo spochybnené dodanie tovaru, ale jeho dodanie konkrétnemu odberateľovi v inom členskom štáte. Správca dane vychádzal z toho, že dostatočne spochybnil dôkazy sťažovateľa ako daňového subjektu, v dôsledku čoho malo dôjsť k presunu

dôkazného bremena na sťažovateľa, resp. že sťažovateľ nepredložil dostatok dôkazov, a preto neunesol dôkazné bremeno. Názor správcu dane bol одобrený rozhodnutiami správnych súdov.

12. Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených identifikoval, že podstatou argumentácie sťažovateľa v správnom súdnom konaní boli okolnosti súvisiace s posúdením skutočností vzťahujúcich sa na uskutočnenie zdaniteľného plnenia voči odberateľovi uvedenému na faktúre, keď tovar bol fakticky odovzdaný subjektu odlišnému od odberateľa, a sekundárne aj otázka rozloženia a presunu dôkazného bremena, t. j. kto bol s ohľadom na danú procesnú situáciu nositeľom dôkazného bremena. Sporný bol aj rozsah primárnej dôkaznej povinnosti sťažovateľa vo väzbe na preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane. Ústavný súd posudzoval, či najvyšší správny súd na tieto otázky poskytol ústavne súladné odpovede a či vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa napadnuté rozhodnutie riadne a dostatočne odôvodnil.

13. Posúdenie rozhodujúcich otázok z perspektívy preskúmania ústavnej konformity napadnutého rozhodnutia vyžaduje zaujatie stanoviska k niekoľkým čiastkovým daňovo-právnym otázkam.

IV.1. Všeobecne k povahe daňových transakcií v kontexte odovzdania tovaru inému subjektu neuvedenému na faktúre, pri ktorej sa uplatňuje oslobodenie od dane:

14. Najvyšší správny súd vychádzal pri rozhodovaní zo zistení orgánov finančnej správy, z ktorých je možné vyvodit', že sťažovateľ dodal tovar, spochybnené bolo dodanie tovaru konkrétnemu odberateľovi v inom členskom štáte. Sťažovateľ reagoval predkladaním námietok odôvodňujúcich, prečo bol tovar fakticky odovzdaný inému subjektu, a tvrdil, že taký postup je z hľadiska uplatňovania nárokov súvisiacich s DPH právne možný. V takom prípade bolo úlohou rozhodujúcich orgánov verejnej moci kvalifikovať charakter transakcií, ktoré boli predmetom zdaniteľných plnení v prejednávanej veci. Z obsahu spisu vyplýva, že sťažovateľ vystupoval v pozícii dodávateľa vo vzťahu k spoločnosti [REDACTED], ktorá bola odberateľom. Táto spoločnosť bola zároveň dodávateľom vo vzťahu k spoločnostiam [REDACTED] a [REDACTED], ktoré boli odberateľom spoločnosti [REDACTED]. Dodávku predmetného tovaru sprevádzala jedna preprava, a to priamo od sťažovateľa až k uvedeným spoločnostiam ako koncovým odberateľom.

15. Takýto model dodania tovaru navonok vykazuje znaky reťazovej transakcie. Reťazovými transakciami sa rozumejú po sebe nasledujúce dodania tovaru, ktoré sú predmetom jednej prepravy v rámci Spoločenstva [6. bod recitálu smernice Rady (EÚ) 2018/1910 zo 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi]. Základným prvkom reťazových obchodov je existencia nadväzujúceho prevodu práva disponovať s tovarom ako vlastníkom (nadväzne medzi jednotlivými účastníkmi reťazového obchodu). Bez toho, aby prvý odberateľ nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, nemôže dôjsť k následnému prevodu práva medzi týmto prvým odberateľom (a zároveň druhým dodávateľom v rade) a jeho zákazníkom. Posúdenie tohto prvku je rozhodujúce pre záver o existencii reťazového obchodu.

16. Za reťazové obchody v rámci Európskej únie sa považujú situácie, keď je ten istý tovar predmetom viacerých po sebe nasledujúcich dodaní (minimálne dvoch) medzi najmenej tromi zdaniteľnými osobami, pričom odoslanie alebo preprava tovaru sa uskutočňuje z jedného členského štátu do iného členského štátu, a to priamo od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi

v reťazci. Ich podstatným znakom je fyzická preprava tovaru z členského štátu prvého dodávateľa do členského štátu posledného odberateľa v reťazci (jedna preprava tovaru v rámci Európskej únie). To znamená, že v rámci reťazca dodávateľov a odberateľov je realizovaná iba jedna dodávka, ktorá je spojená s fyzickým pohybom tovaru (pohyblivá dodávka). Ostatné dodania v reťazci sa označujú ako nepohyblivé dodávky (bez prepravy), ktoré sú sprevádzané iba fakturáciou (určenie pohyblivej a nepohyblivej dodávky, ak prepravu zabezpečuje tzv. prostredná osoba je predmetom § 13a zákona o DPH – ako dôsledok transpozície smernice Rady EÚ č. 2018/1910 z 4. decembra 2018, ktorou sa mení smernica Rady EÚ 2006/112/ES). Ak sa na zdaniteľných obchodoch s tovarom zúčastňuje reťazec dodávateľov a odberateľov a tovar je dodaný priamo prvým dodávateľom v reťazci poslednému odberateľovi, každý dodávateľ v reťazci sa na účely DPH považuje za priameho dodávateľa tovaru pre najbližšieho nasledujúceho odberateľa. Z toho vyplýva, že pri každom zmluvnom vzťahu je potrebné dodávku tovaru posudzovať samostatne, čiže pre každú dodávku je potrebné správne určiť miesto dodania tovaru, resp. miesto nadobudnutia tovaru. Určenie pohyblivej dodávky v prípade, že prepravu zabezpečuje prvá osoba alebo posledná osoba v reťazci, je pomerne jasné – v týchto prípadoch sa preprava priradí k prvej, resp. poslednej dodávke v reťazci (v prípade, ak prepravu tovaru zabezpečuje prostredná osoba, uplatní sa pravidlo podľa § 13a zákona o DPH).

17. Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník je považovaný v zmysle čl. 14 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 2006/112/ES“) za dodanie tovaru. Smernica 2006/112/ES bližšie neupravuje, čo sa myslí pod nakladaním s tovarom ako majiteľ a keďže ide o pojem práva Európskej únie, členské štáty Európskej únie si jednotlivé podmienky ani nemôžu osobitne vo vnútroštátnej právnej úprave individuálne upraviť (obsah a kontúry tohto pojmu sú predmetom výkladu, ktorý profiluje judikatúra Súdneho dvora).

18. Dodanie tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníctva v súlade s postupmi predpísanými platnými vnútroštátnymi právnymi predpismi, ale zahŕňa akýkoľvek prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorý umožní inej osobe s ním nakladať, ako keby bola vlastníkom tohto tovaru (C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61). V zmysle judikatúry ide o akýkoľvek prevod práva zdaniteľnou osobou na inú osobu, pričom nie je smerodajná právna úprava prevodu vlastníctva v zmysle súkromného (občianskeho či obchodného) práva, ale splnomocnenie osoby skutočne nakladať s tovarom, a to bez ohľadu na to, či k nadobudnutiu vlastníckeho práva už došlo alebo nie.

19. Rozhodnutie, či došlo k takémuto prevodu je ponechané na posúdení vnútroštátneho súdu, pričom nie je smerodajné, či došlo k prevodu vlastníckeho práva podľa právneho poriadku členského štátu Európskej únie alebo nie. Za situácie, ak by sa zohľadňoval primárne prevod, resp. prechod vlastníckeho práva podľa vnútroštátneho práva jednotlivých členských štátov Európskej únie, vznikol by problém nejednotného výkladu a rôznorodej aplikačnej praxe medzi jednotlivými členskými štátmi Európskej únie, v dôsledku čoho by bol ohrozený cieľ harmonizovania práva v oblasti DPH.

20. Plnenie možno považovať za „dodanie tovaru“ v zmysle čl. 14 ods. 1 smernice 2006/112/ES, ak ním zdaniteľná osoba prevedie hmotný majetok, oprávňujúc inú osobu na nakladanie s týmto majetkom, akoby bola jeho vlastníkom, pričom spôsob nadobudnutia vlastníckeho práva k tomuto majetku nemá nijaký význam. V súlade s vnútroštátnymi pravidlami týkajúcimi sa vykonávania dôkazov vnútroštátnemu súdu prislúcha vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností

a skutkových okolností sporu, ktorý rozhoduje, aby určil, či sa dodanie tovaru, o ktoré ide vo veci samej, skutočne uskutočnilo a či si prípadne na základe tohto dodania tovaru možno uplatniť právo na odpočítanie dane. Vnútroštátny súd môže zohľadniť dôkazy týkajúce sa plnení, ktoré predchádzali plneniu dotknutému vo veci samej alebo po ňom nasledovali, ako aj doklady, ktoré sa ich týkali (rozhodnutie Súdneho dvora z 18. júla 2013 vo veci „Evita-K“ EOOD, C-78/12, ECLI:EU:C:2013:486). Definícia dodania tovaru má rovnaký a jednotný význam a obsah pre aplikáciu inštitútu odpočítania dane, ako aj pre uplatnenie nároku na oslobodenie od dane.

21. Právo nakladať s tovarom ako vlastník prechádza na odberateľa aj v momente, keď táto osoba získa možnosť prijímať rozhodnutia s nakladaním tohto tovaru, čo zahŕňa aj jeho následný predaj tretej osobe, či inak ovplyvniť právne postavenie tohto tovaru (rozhodnutie Súdneho dvora z 23. apríla 2020 vo veci *Herst*, C-401/18, ECLI:EU:C:2020:295). Napríklad môže ísť o situáciu, ak preprava tovaru prebiehala pod taktovkou a v režime, ktorý určoval prvý odberateľ, a to najmä tým, že zadával, kam a komu má byť tovar prepravený, v dôsledku čoho možno usudzovať, že nakladal s tovarom ako jeho vlastník (v zmysle ovplyvňovania, resp. rozhodovania o osude tovaru), pričom dodávateľ jeho pokyny v tomto smere rešpektoval.

22. Pre posúdenie, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník je vhodné prizerať na zabezpečenie prepravy napríklad aj s ohľadom na uskutočnenie prepravy objednaným prepravcom zo strany nadobúdateľa (rozhodnutie Súdneho dvora zo 6. septembra 2012 vo veci *Mecsek-Gabona*, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547). Prevod práva nakladať s majetkom ako vlastník nevyžaduje, aby ho strana, na ktorú bol prevedený, fyzicky držala ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a/alebo aby jej bol fyzicky doručený (rozhodnutie Súdneho dvora z 15. júla 2015 vo veci „*Itales*“, C-123/14, ECLI:EU:C:2015:511, bod 36; rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-108/17 „*Enteco Baltic*“ UAB z 20. júna 2018, EU:C:2018:473, bod 87).

23. Súdny dvor už mal v tejto súvislosti príležitosť objasniť, že ak dotknutá osoba nedostala tovar priamo od vystavovateľa faktúry, nemusí to byť nevyhnutne výsledkom podvodného zatajenia skutočného dodávateľa, ale môže to byť spôsobené inými dôvodmi, napríklad existenciou dvoch po sebe nasledujúcich predajov toho istého tovaru, ktorý je na objednávku prepravený priamo od prvého predávajúceho k druhému kupujúcemu, takže ide o dve po sebe nasledujúce dodávky v zmysle čl. 14 ods. 1, ale iba jednu skutočnú prepravu. Navyše nie je potrebné, aby sa prvý kupujúci stal vlastníkom tovaru v čase prepravy, keďže existencia dodávky v zmysle tohto ustanovenia neznamená prevod vlastníckeho práva k tovaru v právnom zmysle (pozri v tomto zmysle definíciu *Jagiello*, C- 33/13, EU:C:2014:184, bod 32).

24. Článok 14 ods. 1 smernice 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje daňovej správe členského štátu predpokladať, že nedochádza k dodaniu tovaru, v dôsledku ktorého existuje pre kupujúceho prekážka odpočtu DPH zaplatenej pri nákupe z dôvodu, že kupujúci ním zakúpený tovar neprevzal, ale poslal ho priamo tretej osobe, ktorej ho ďalej predal, alebo s odôvodnením, že priamy dodávateľ kupujúceho ním zakúpený tovar neprevzal, ale odoslal ho priamo kupujúcemu (rozhodnutie Súdneho dvora z 15. júla 2015 vo veci „*Koela-N*“, C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513, body 38 až 40).

25. Už uvedený názor Súdneho dvora možno na základe jeho rozhodovacej činnosti (C-401/18 *Herst s.r.o.* z 23. 4. 2020, EU:C:2020:295, bod 38, C-414/17 *AREX CZ a.s.* z 19. 12. 2018, EU:C:2018:1027, bod 75) považovať už za ustálený. Tento princíp má v reťazových transakciách

ten význam, že ak dôjde k niekoľkým prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník (či už fyzicky na jednom mieste, alebo na viacerých miestach pred, počas alebo po preprave tovaru z jedného členského štátu Európskej únie do iného členského štátu) v tejto transakcii, je z podstaty reťazových transakcií nevyhnutné, aby k niektorým prevodom práva nakladať s tovarom ako vlastník došlo bez toho, aby daný obchodník vo chvíli prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastník tento tovar fyzicky držal. Ak by totiž každý obchodník tento tovar fyzicky „chytal do ruky“, z reťazových transakcií by sa stala séria samostatných dodaní tovaru bez toho, aby bol tovar prepravený priamo od prvého k poslednému [SCHMIDT, P. – KOVÁČ, B. *Vybrané aspekty reťazových obchodov vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ (ešte) pred Quick Fixies*. Bratislava, 2021. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov 2/2021; KAČALJAK, M. – CIBUĽA, T. *Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník*. Bratislava, 2018. DPH v praxi, 4/2018.].

26. Takéto reťazové transakcie sú považované za bežné zdaniteľné transakcie, v súvislosti s ktorými majú jednotliví účastníci nárok na odpočítanie dane, resp. oslobodenie od dane, ak splnia všeobecné podmienky tohto nároku. Účel reťazových transakcií s tovarom v hospodárskej praxi spočíva v tom, že zjednodušujú prepravu tovaru všetkým zúčastneným obchodníkom, pretože sa tovar dostane od prvého obchodníka k poslednému obchodníkovi priamo jednou prepravou. Z povahy transakcie ako reťazového obchodu vyplýva, že za daných okolností je vylúčený záver o dodaní tovaru inému subjektu ako tomu, ktorý bol uvedený na faktúre vystavenej sťažovateľom.

27. V prípade, že sa dodáva tovar v rámci reťazovej transakcie, keď sa na dodaní toho istého tovaru, ktorý sa prepravuje od prvého dodávateľa v reťazci k poslednému odberateľovi v reťazci, zúčastňujú viaceré zdaniteľné osoby, môže byť oslobodené len to dodanie tovaru, ktoré je spojené s jeho prepravou z jedného členského štátu do iného členského štátu, ak sú splnené podmienky na oslobodenie od dane. V prvom rade je potrebné vedieť, ktorej dodávke tovaru v reťazci je priradené odoslanie alebo preprava tovaru. Následne aby táto dodávka tovaru s odoslaním alebo prepravou mohla byť oslobodená od dane v rámci tohto zmluvného vzťahu, musia byť splnené podmienky ustanovené v § 43 zákona o DPH.

28. Ak by aj nešlo o reťazovú transakciu (z dôvodu prípadnej neexistencie dodania tovaru na účely DPH medzi prostrednou osobou a posledným odberateľom v reťazci), tak je prípustné, aby prvý dodávateľ v reťazci odovzdal tovar nielen priamo svojmu odberateľovi, ale aj týmto odberateľom poverenej osobe, čo má rovnaký účinok ako priame dodanie tomuto prvému odberateľovi. V takom prípade oslobodeniu od dane nebráni žiadna prekážka, pretože síce ide fakticky o odovzdanie tovaru osobe odlišnej od prvého odberateľa, ale na účely DPH ide o dodanie prvému odberateľovi, ktorý len poveril tretiu osobu prevzatím tovaru v jeho prospech.

29. V okolnostiach posudzovanej veci považuje ústavný súd za významné, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti podrobne argumentoval potrebou vychádzať v jeho veci z eurokonformného výkladu smernice 2006/112/ES a v tejto súvislosti citoval relevantnú judikatúru Súdneho dvora súvisiacu s výkladom termínu „dodanie tovaru“. Z pohľadu ústavného súdu ide o súčasť právneho posúdenia veci, pričom najvyšší správny súd na spomínané právne aspekty v napadnutom rozhodnutí nereflektoval, hoci boli podstatné pre posúdenie podmienok na oslobodenie od dane a sťažovateľove námietky smerovali k tomuto charakteru daňových transakcií, hoci ich explicitne nepomenoval ako reťazové.

IV.2. Splnenie podmienok na oslobodenie od DPH a rozsah daňovej povinnosti daňového subjektu:

30. Rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu vo vzťahu k preukazovaniu splnenia podmienok na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnych dodávkach, ktoré sú normované v § 43 ods. 1 zákona o DPH, je upravený v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Ide o svojou povahou procesnú normu, ktorá upravuje spôsob preukazovania (katalóg dôkazov) dodania tovaru do iného členského štátu.

31. Dôkazné bremeno preukázania zákonných podmienok primárne zaťažuje daňový subjekt, t. j. platiteľ a DPH deklarujúceho oslobodenie od dane. Vo vzťahu k režimu oslobodenia od dane priamo zákon predpisuje, ako preukazovať splnenie podmienok daňových nárokov platiteľa dane, keď dôkazy sú presne identifikované v § 43 ods. 5 zákona o DPH. Ich preukázaním platiteľ dane unesie dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/53/2019 z 13. januára 2021; rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/39/2023 z 28. apríla 2023). Keď daňový subjekt svoje dôkazné bremeno vyčerpal, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane. Vykonaným dokazovaním musí správca dane vyvrátiť daňovým subjektom predkladané dôkazy o splnení zákonom stanovených podmienok na oslobodenie od dane alebo (v rámci judikatúry Súdneho dvora) musí správca dane preukázať, že posudzovaná obchodná transakcia bola súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. že ide o zneužitie práva (C-409/04 Teleos plc.).

32. Ak zákon explicitne definuje katalóg dokladov, ktoré je potrebné predložiť na priznanie nároku na oslobodenie od dane, a platiteľ dane ich predloží, správca dane nie je oprávnený odoprieť nárok na oslobodenie od dane s výnimkou dvoch prípadov, a to (i) preukázania účasti daňového subjektu na podvodnom konaní alebo (ii) relevantným spochybnením existencie predpokladov na oslobodenie od dane. Inak povedané, ak daňový subjekt predložil doklady ustanovené v § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktoré potvrdzujú jeho skutkovú verziu, zvládol svoje dôkazné bremeno o splnení podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Práve kvôli ich predpísanému obsahu ich zákonodarca explicitne postavil do roly spôsobilého dôkazného prostriedku (II. ÚS 104/2019).

33. Prenos dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt nemôže nastať, ak správca dane nevyvráti pravdivosť predložených dokladov k uplatneniu oslobodenia od dane kvalifikovaným spôsobom. Správca dane nie je oprávnený extenzívne rozširovať okruh dokladov či dôkazov, ktoré sú potrebné na priznanie oslobodenia od dane. V takom prípade ide o neprípustné rozširovanie dôkaznej povinnosti daňového subjektu a kompenzovanie dôkaznej núdze na strane správcu dane, na ktorého prešlo dôkazné bremeno. Nerešpektovanie pravidiel o presúvaní dôkazného bremena by vo svojej podstate znamenalo bezbrehú požiadavku na daňový subjekt na nikdy nekončiaci proces produkovania dôkazov daňovým subjektom a praktickú nemožnosť unesenia dôkazného bremena.

34. Je neprípustné, aby správca dane kompenzoval dôkazný deficit na svojej strane tým, že bude vyžadovať od daňového subjektu predloženie dôkazov nad rámec jeho dôkaznej povinnosti. Uvedený jav treba považovať za neoprávnený presun dôkazného bremena, ak ide o okruh skutočností, ktorých preukázanie zaťažuje správcu dane.

35. Ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktorého aplikácia bola v prejednávanej veci relevantná, je potrebné vykladať v spojení s procesnoprávnymi štandardami dokazovania nastavenými pre

procesy v správe daní tak, že obsahuje minimálny štandard dôkazov na účely preukázania vzniku nároku na oslobodenie od dane, ktoré je daňový subjekt povinný produkovať v počiatočnom štádiu daňového procesu. Ak by totiž mali postačovať iba tieto dôkazy, zmarilo a znemožnilo by to účinnú kontrolu štátu pri odhaľovaní daňových podvodov, resp. správneho plnenia daňových povinností zo strany daňových subjektov v situácii, keď boli tieto doklady správcom dane náležitým spôsobom spochybnené. Ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o DPH je preto potrebné interpretovať v kontexte procesných noriem, a to § 46 ods. 5 v spojení s § 24 daňového poriadku.

36. Na tomto mieste ústavný súd konštatuje, že najvyšší správny súd neposkytol náležitú odpoveď na námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti v tej časti, kde poukazoval na rozpornosť záverov krajského súdu k splneniu podmienok na oslobodenie od dane. V tejto súvislosti ústavný súd zdieľa názor sťažovateľa o vnútornej inkonzistentnosti napadnutého rozhodnutia. Krajský súd sa stotožnil so závermi správcu dane, ktorý na jednej strane vyhodnotil ako naplnené podmienky oslobodenia podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, zároveň však ťažiskom jeho záveru o nesplnení podmienok na oslobodenie sťažovateľa od dane bola absencia naplnenia podmienky podľa § 43 ods. 5 písm. b) zákona o DPH, teda nepreukázanie dodania tovaru odberateľovi sťažovateľa spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Podľa ústavného súdu touto úvahou dochádza k zamieňaniu hmotnoprávných podmienok definovaných v odseku 1 s procesným ustanovením odseku 5, ktoré definuje doklady, ktorými sa naplnenie týchto podmienok preukazuje.

37. Ďalšou podstatnou okolnosťou, ktorú sťažovateľ namietal, je otázka, či bol povinný predložiť poverenie odberateľa [REDAKOVANÉ] udelené tretím subjektom [REDAKOVANÉ], ktoré od sťažovateľa tovar prevzali. Správca dane vychádzal z toho, že dodacie listy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, sú potvrdené subjektom odlišným od odberateľa [REDAKOVANÉ], a to subjektom [REDAKOVANÉ], pokiaľ ide o dodací list predložený daňovým subjektom k faktúre č. 160200155, a subjektom [REDAKOVANÉ], pokiaľ ide o dodací list predložený k faktúre č. 160200156. Podľa správcu dane táto skutočnosť bez preukázania oprávnenia alebo poverenia týchto tretích subjektov na konanie za odberateľa [REDAKOVANÉ] pri potvrdení prevzatia tovaru diskvalifikuje tieto dôkazy rovnako ako vystavené CMR nákladné listy v smere ich spôsobilosti preukázať prevzatie tovaru subjektom odberateľa [REDAKOVANÉ]. Prípadné ústne dojednanie splnomocnenia alebo poverenia označených tretích subjektov [REDAKOVANÉ] odberateľom na prevzatie tovaru sťažovateľa, ktorého v tomto smere ťažilo dôkazné bremeno, sťažovateľ nepreukázal a nebol v uvedenom smere náležite v správnom konaní ani dôkazne aktívny.

38. Ústavný súd podotýka, že § 43 ods. 5 zákona o DPH pre účely oslobodenia od dane nevyžaduje predloženie poverenia (oprávnenia poverenej osoby na prevzatie tovaru) zo strany daňového subjektu. Zamietnutie priznania práva na oslobodenie od DPH z dôvodu, že dodávateľ pri neskoršej daňovej kontrole nepredložil takéto dodatočné dôkazy, hoci dokumenty, ktoré predložil, boli v súlade so zoznamom dokumentov, ktoré sa majú predložiť podľa vnútroštátnej úpravy, koliduje so zásadou právnej istoty (rozsudok Súdneho dvora vo veci C-492/13 z 9. októbra 2014).

39. Zásada právnej istoty, ktorej dôsledkom je zásada ochrany legitímnej dôvery, vyžaduje jednak, aby právne pravidlá boli jasné a presné, a jednak, aby ich uplatnenie bolo pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné (rozsudok Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, bod 46 a citovaná judikatúra). Je dôležité pripomenúť, že túto zásadu treba dodržiavať mimoriadne dôsledne, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, aby sa tak umožnilo dotknutým osobám presne sa oboznámiť s povinnosťami, ktoré im táto právna úprava ukladá. Z toho vyplýva,

že je potrebné, aby zdaniteľné osoby poznali svoje daňové povinnosti ešte pred uzavretím transakcie (pozri rozsudok Teleos a i., EU:C:2007:548, bod 48 a citovanú judikatúru).

40. Dôkazy odôvodňujúce právo na oslobodenie od dane predložené dodávateľom (sťažovateľom) boli *prima facie* v súlade so zoznamom dokumentov upraveným vo vnútroštátnom práve (§ 43 ods. 5 zákona o DPH); poverenie na prevzatie tovaru nie je v tomto normatívnom katalógu uvedené. Z toho možno usudzovať, že postačuje, ak táto skutočnosť vyplýva z okolností prípadu, resp. z iných súvislostí, ktoré vyšli najavo v kontexte konkrétnej daňovej transakcie (napr. reťazový obchod). V praxi postačuje, ak si zmluvné strany oznámia tieto skutočnosti v rámci vzájomnej komunikácie, pričom si štandardne nemusia nevyhnutne predkladať o tom ďalšie dôkazy (navyše poverenie môže byť udelené aj ústne, resp. iným spôsobom nevzbudzujúcim pochybnosti).

41. Sťažovateľ namietal, že v jednotlivých konaniach nebol náležitým spôsobom zohľadnený e-mail zo 6. apríla 2016. Z e-mailovej správy podľa sťažovateľa vyplýva, že tovar mal odovzdať tretím subjektom určených odberateľom.

42. Najvyšší správny súd sa s týmto dôkazom pri právnom hodnotení splnenia podmienok oslobodenia od dane vysporiadal nedostatočne a pomerne stroho, pretože neuviedol, čo zo správy vyplýva, resp. či z jej obsahu možno vyvodiť záver o tom, že tovar mal byť prevzatý osobou odlišnou od subjektu priameho odberateľa sťažovateľa. Pritom z rozsudku krajského súdu vyplýva, že e-mail obsahoval požiadavku odberateľa doručiť tovar na adresy tretích subjektov. Ústavný súd sa v tejto súvislosti prikláňa k potrebe posúdiť tento dôkaz materiálne, a nie rýdzo formalisticky, keďže namietaná e-mailová správa môže poslúžiť ako doplnkový a podporný dôkaz pri skúmaní, či v danej veci išlo o reťazovú transakciu.

IV.3. K rozloženiu a presunu dôkazného bremena pri správe daní:

43. V zmysle stabilizovanej judikatúry ústavného súdu sa považuje za integrálnu súčasť práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ústavy aj právo daňového subjektu (a následne účastníka správneho súdneho konania) na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré sa vysporadúva ústavne konformným spôsobom so skutočnosťami relevantnými pre riadne posúdenie presúvania dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane (napr. I. ÚS 259/2022, I. ÚS 627/2022, IV. ÚS 601/2022, IV. ÚS 86/2022 a v nich citovaná judikatúra najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít). Nahliadanie na základné otázky a podstatu rozloženia dôkazného bremena, dôkazného štandardu a s tým súvisiacich povinností daňových subjektov a finančnej správy možno považovať v rozhodovacej praxi ústavného súdu za ustálené. Pre úplnosť je potrebné uviesť, že tieto východiská sa vzťahujú aj na tie daňové transakcie, pri ktorých sa uplatňuje mechanizmus oslobodenia od dane.

44. Porušenie práva na ochranu pred neodôvodneným a neúmerným prenášaním dôkazného bremena, t. j. zaťaženie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré má znášať správca dane, znamená vo svojich dôsledkoch porušenie základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Je totiž neprípustné sankcionovať daňový subjekt v podobe pre neho nepriaznivého rozhodnutia za situácie vyčerpania jeho dôkaznej povinnosti z dôvodu suplovania dôkaznej núdze alebo pasivity správcu dane. Inak by hrozilo svojvoľné a bezbrehé zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom.

45. Dôkazné bremeno kladené na účastníka konania nesmie byť neprimerané, lebo v opačnom prípade nemožno konanie ako celok považovať za spravodlivé [I. ÚS 30/2018, rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo veci Metalco Bt. v. Maďarsko z 1. 2. 2011]. Z ústavnoprávneho hľadiska nie je možné akceptovať excesívnu aplikáciu pravidiel daňového dokazovania (rozsah daňovej povinnosti, presúvanie dôkazného bremena a pod.).

46. Sumarizujúc podstatu judikatúry k otázke rozloženia a presúvania dôkazného bremena v jednotlivých procesoch správy daní, treba uviesť, že dôkazné bremeno najprv zaťažuje daňový subjekt a až potom správcu dane. V prvom kole predkladá daňový subjekt správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov na pôdoryse § 46 ods. 5 daňového poriadku preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

47. Spochybnenie tvrdení daňového subjektu musí dosahovať určitý kvalitatívny štandard. Nepostačuje len odôvodnenie, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, ak správca dane zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sžfk/2/2021 z 26. augusta 2022).

48. Z obsahu administratívnych rozhodnutí, ako sú zhrnuté v rozsudku najvyššieho správneho súdu, je zrejmé, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali a správne súdy v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď na námietky sťažovateľa. Kasačný súd si osvojil argumentáciu krajského súdu a s jeho rozhodnutím sa stotožnil v celom rozsahu bez toho, aby adekvátnym spôsobom reagoval na kasačné námietky sťažovateľa. Na základe už uvedeného ústavný súd uzatvára, že v napadnutom rozhodnutí absentuje vysporiadanie sa s otázkou, či a na základe akých skutočností a k nim prislúchajúcich dôkazov správca dane relevantným spôsobom spochybnil tvrdenia daňového subjektu.

49. Ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd na podstatné námietky sťažovateľa neposkytol náležité odpovede, pričom vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa napadnuté rozhodnutie odôvodnil nedostatočným spôsobom, a preto po posúdení všetkých okolností ústavný súd dospel k záveru, že napadnutým rozsudkom, ktorým najvyšší správny súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, bolo porušené jeho základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (bod 1 výroku nálezu), a preto bolo potrebné pristúpiť v zmysle čl. 127 ods. 2 prvej vety ústavy a jemu zodpovedajúceho § 133 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj k zrušeniu napadnutého rozsudku (bod 2 výroku nálezu).

50. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 36 ods. 1 listiny uvádza ústavný súd, že systém ochrany základných práv a slobôd je v Slovenskej republike komplikovaný duálnym pôsobením ústavnej úpravy a úpravy obsiahnutej v listine, pričom obe normatívne úpravy sa vyznačujú rovnakým stupňom právnej sily a po obsahovej stránke sa vo veľkej miere prekrývajú. Tam, kde obsah listiny je identický s ústavou, má malý právny význam pre dosiahnutie ochrany ústavného práva alebo slobody odkaz na príslušné ustanovenie listiny.

51. Z porovnania textu čl. 36 ods. 1 listiny a znenia čl. 46 ods. 1 ústavy vyplýva, že tieto základné práva a slobody sú v týchto ústavných dokumentoch upravené rovnako (identicky), resp. takmer rovnako, a preto sú ich výklad a aplikácia v zásade rovnaké. Ústavný súd však vyvodil zásadu prednostnej aplikácie ústavy (napr. I. ÚS 141/04, IV. ÚS 64/05, IV. ÚS 611/2020). Z tohto dôvodu nebolo preto ústavnej sťažnosti v tejto časti možné vyhovieť.

52. K namietanému porušeniu čl. 11 ods. 5 listiny, z ktorého sťažovateľ vyvodil právo na ochranu pred nezákonným výberom dane, sa ústavný súd stotožňuje s názorom najvyššieho správneho súdu, že k jeho porušeniu nedošlo. Tento článok vyjadruje, že dane sú iba platby určené zákonom a že nemožno ukladať také dane, aké zákon neurčuje. Zavádzanie daní do právneho poriadku je v právomoci Národnej rady Slovenskej republiky, ktorá je oprávnená delegovať túto právomoc na ďalšie subjekty, ktoré môžu prijímať všeobecne záväzné právne predpisy na základe zákona (napr. miestne dane). Prípadná nesprávna aplikácia právneho predpisu pri vydávaní individuálnych právnych aktov týkajúcich sa daní existujúcich v právnom poriadku neznamena, že dochádza k porušeniu čl. 11 ods. 5 listiny. Význam tohto článku spočíva v tom, aby boli dane zavádzané výlučne legislatívnou činnosťou orgánov s normotvornou právomocou, t. j. aby iné ako tieto orgány nemohli určovať ďalšie dane, a nie v tom, aby orgány aplikujúce právo rozhodovali o týchto daniach správne.

53. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru ESLP, podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikovateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky veľkej komory ESLP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29 alebo Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné. V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľovi neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale vyrubili mu daň, ktorú bol povinný platiť na základe platných právnych predpisov. Nedošlo teda k uloženiu sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj v tejto časti ústavnej sťažnosti nevyhovel (II. ÚS 705/2017, II. ÚS 104/2019).

IV.4. K ďalšiemu postupu najvyššieho správneho súdu po vrátení veci:

54. Úlohou najvyššieho správneho súdu v ďalšom konaní bude vo veci opätovne rozhodnúť v súlade s právnym názorom ústavného súdu. Pre riadne zistenie splnenia podmienok na uplatnenie práva na oslobodenie dane je predovšetkým nutné ustáliť rozsah dôkazného bremena sťažovateľa ako daňového subjektu. Úlohou najvyššieho správneho súdu bude vysporiadať sa s námietkami

sťažovateľa vo vzťahu k dôkazom sťažovateľa z hľadiska naplnenia rozsahu a kvality dokladov vymenovaných v § 43 ods. 5 zákona o DPH. V prípade, že najvyšší správny súd dospeje k záveru, že sťažovateľ vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, bude nevyhnutné zaoberať sa tým, aké dôkazy na vyvrátenie jeho tvrdení predložil správca dane a či tie dôkazy sú takej kvality, ktorá relevantným spôsobom spochybňuje tvrdenia daňového subjektu. Zároveň bude nevyhnutné, aby dodávateľsko-odberateľské vzťahy, do ktorých bol sťažovateľ zapojený, boli právne posúdené v kontexte do úvahy prichádzajúcich reťazových transakcií.

55. Ústavný súd dodáva, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na oslobodenie od dane zo sporného dodania tovaru. Je však na najvyššom správnom súde, aby sa v odôvodnení svojho rozhodnutia náležitým spôsobom vysporiadal s tým, či správca dane relevantným a zodpovedným spôsobom spochybnil rozhodujúce dôkazy preukazujúce splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na oslobodenie od dane (t. j. podmienku, či tovar bol dodaný deklarovaným spôsobom v rámci reťazovej transakcie, keďže splnenie ostatných hmotnoprávných podmienok sporné nebolo) a či bol správne posúdený rozsah daňovej povinnosti sťažovateľa.

V. Trovy konania

56. Podľa § 73 ods. 3 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uznesením uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania alebo štátu trovy konania.

57. Z obsahu spisu vyplýva, že sťažovateľ má nárok na náhradu trov konania pozostávajúcich z dvoch úkonov právnej služby. Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa ústavný súd vychádzal z vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Základná sadzba odmeny za úkon právnej služby uskutočnený v roku 2023 je suma 208,67 eur a hodnota režijného paušálu je suma 12,52 eur.

58. Trovy právneho zastúpenia pozostávajú z dvoch úkonov právnej služby v roku 2023 (prevzatie zastupovania vrátane prvej porady s klientom, podanie ústavnej sťažnosti), čo spolu s náhradou podľa § 16 ods. 3 vyhlášky (2 x 12,52 eur) predstavuje sumu 442,38 eur, k čomu treba podľa § 18 ods. 3 vyhlášky pripočítať daň z pridanej hodnoty vo výške 88,48 eur. Spolu ide o sumu 530,86 eur, ktorú je najvyšší správny súd povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu sťažovateľa.

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

V Košiciach 18. marca 2024

Libor Duľa
predseda senátu