



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 9/2024-28

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara a sudcov Jany Baricovej 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, zastúpenej HALADA advokátska kancelária s.r.o., Kapitulská 21, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/20/2021 zo 16. augusta 2023 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 11. decembra 2023 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. Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne mu súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania vzniknutých pred ústavným súdom.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 436385/2019 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 29 794,67 eur za zdaňovacie obdobie júl 2012. Rozhodol tak na základe výsledkov daňovej kontroly, ktorá preukázala, že sťažovateľka nespĺnila podmienky na uplatnenie odpočtu DPH podľa § 49 ods. 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 tovaru od spoločnosti [REDACTED] v tuzemsku. Správca dane preveroval celý obchodný reťazec,

pričom zistil, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] [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] [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] [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]. 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 dodanie tovaru do iného členského štátu, tak ako deklaroval daňový subjekt odberateľskými faktúrami pre spoločnosť [REDAKOVANÉ].

3. Predmetné rozhodnutie správcu dane bolo na základe odvolania sťažovateľky potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 102669480/2019 z 15. novembra 2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“).

4. Správnu žalobu sťažovateľky proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 30S/202/2019-170 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, podľa ktorého nebola preukázaná reálna existencia a dodanie preverovaného tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v obchodnom reťazci. Sťažovateľka mala možnosť predložiť dôkazy svedčiace o tom, že zdaniteľný obchod uvedený v sporných faktúrach bol skutočne realizovaný osobami uvedenými na faktúrach. Avšak ani listinné dôkazy predložené sťažovateľkou (dodávateľské faktúry, odberateľské faktúry, čestné prehlásenia od [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ]) nevyvrátili pochybnosti správcu dane o vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa sťažovateľky podľa § 19 zákona o DPH. Správny súd poukázal na zásadné rozpory vo výpovediach svedkov, na ktorých sa sťažovateľka odvolávala, a na to, že tieto svedecké výpovede nepreukázali konkrétne dodanie tovarov alebo prepravy týchto tovarov podľa faktúr v obchodnom reťazci. Uzavrel, že sťažovateľka nepreukázala základný predpoklad vzniku nároku na odpočet DPH, najmä vznik daňovej povinnosti dodávateľskej spoločnosti, teda dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre.

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 obdobnej veci totožných účastníkov konania, rovnakého skutkového aj právneho vzťahu a s totožnými sťažnostnými námietkami, iba vo veciach odlišných zdaňovacích obdobiach, už skôr rozhodoval v rozsudkoch sp. zn. 8Sžfk/12/2021 zo 16. februára 2022 (zdaňovacie obdobie marec 2012), sp. zn. 10Sžfk/24/2021 z 28. februára 2023 (zdaňovacie obdobie február 2012), sp. zn. 5Sžfk/16/2021 z 23. júna 2023 (zdaňovacie obdobie november 2012), sp. zn. 10Sžfk/13/2021 z 23. júna 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2012). Uvedenými rozhodnutiami pritom boli kasačné sťažnosti sťažovateľky zamietnuté. Závery v nich uvedené boli priamo aplikovateľné aj na prejednávajúcu vec, pričom kasačný súd nepovažoval za dôvodné odkloniť sa od nich. Ak sťažovateľka dôvodila judikatúrou ústavného súdu

(sp. zn. IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 259/2022) a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 1Vs/1/2020), ako aj najvyššieho správneho súdu (3Sžfk/15/2020), kasačný súd uviedol, že v prerokúvanej veci sťažovateľka nepreukázala materiálne podmienky odpočtu DPH, dôkazné bremeno ležalo primárne na nej, a preto nešlo o obdobný skutkový a právny stav ako v rozhodnutiach, na ktoré odkazovala v doplneniach svojej kasačnej sťažnosti.

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 zdanieľných 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. 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 deklarovaných zdanieľných obchodov. Avšak neuviedol, v čom konkrétne spočívala nehodnovernosť dokladov, resp. aké ďalšie doklady mala sťažovateľka predložiť;

b) za správnosť predložených dokladov u tretích osôb nemôže nieť 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 [REDAKOVANÉ] preto sťažovateľka navrhla, aby túto skutočnosť preveril výsluchom dvoch priamych svedkov ([REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ])

██████████). Z týchto výpovedí vyplýva verifikácia sťažovateľkou predložených dokladov, keďže obaja svedkovia hodnotnosť 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 ██████████, 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 ██████████ a dopravcom ██████████ 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 hodnotnosť 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;

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 Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). 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 SSP, § 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. 1Vs/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

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, ako aj 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 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 (február 2012, marec 2012, máj 2012, november 2012) a totožne konštatovali, že sťažovateľka nesplnila materiálne podmienky na odpočet DPH a následné oslobodenie dodania tovaru od DPH.

11. Z takmer identickej argumentácie sťažovateľky prezentovanej v ústavnej sťažnosti, ktorá je predmetom predbežného prerokovania, možno vyvodiť, že odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu obsahovalo, čo sa týka právneho posúdenia veci, obdobné závery ako v iných veciach, ktoré už boli ústavným súdom preskúmané a rozhodnuté. Ústavný súd pritom nemá ani v tejto prejednávanej veci sťažovateľky dôvod odchýliť sa od svojich skôr vyslovených záverov, pričom v zmysle § 56 ods. 4 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“) na nich v plnom rozsahu odkazuje bez potreby ich opakovania.

12. Napokon po oboznámení sa s pomerne rozsiahlym odôvodnením napadnutého rozsudku ústavný súd konštatuje, že k jeho kvalite nemá žiadne výhrady a považuje ho za ústavne udržateľný. Najvyšší správny súd v dôvodoch napadnutého rozsudku odkázal na svoje predchádzajúce rozsudky

sp. zn. 8Sžfk/12/2021 zo 16. februára 2022 a sp. zn. 10Sžfk/24/2021 z 28. februára 2023 (bod 55) a plne sa stotožnil s detailnou a precíznou argumentáciu krajského súdu, že sťažovateľka nespĺnila zákonné predpoklady na odpočet DPH, a to najmä vznik daňovej povinnosti dodávateľa, teda dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre. Osobitne reagoval aj na námietku sťažovateľky týkajúcu sa odklonu od právnych záverov vyjadrených v aktuálnej judikatúre ústavného súdu a najvyššieho správneho súdu (bod 56 napadnutého rozsudku).

13. Na základe uvedeného ústavný súd uzatvára, že v kontexte uplatnenej 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, napadnutý rozsudok považuje za logicky a zrozumiteľne odôvodnený, preto ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

14. 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 11. januára 2024

Miloš Mad'ar
predseda senátu