



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 605/2023-26

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miroslava Duriša (sudca spravodajca) a zo sudcov Ladislava Duditša a Libora Duľu v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **VITAR SLOVAKIA, spol. s r. o.**, Horná Kružná 52, Vrútky, IČO 36 313 190, zastúpeného HALADA advokátskou kanceláriou s. r. o., Kapitulská 21, Trnava, IČO 36 669 661, v mene ktorej koná advokát a prokurista Mgr. Martin Fajnor, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 10Sžfk/24/2021 z 28. februára 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 sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 23. júna 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva 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 (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 10 Sžfk 24/2021 z 28. februára 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu správnenému súdu na ďalšie konanie a priznal mu náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľ sa správnou žalobou podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 102670580/2019 z 15. novembra 2019, ktorým finančné riaditeľstvo potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočky Martin (ďalej len „správca dane“) č. 101834777/2019 z 30. júla 2019.

3. Uvedenými daňovými rozhodnutiami správca dane a finančné riaditeľstvo sťažovateľovi neuznali uplatnený odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) pri dodaní tovaru iným

platiteľom dane – spoločnosťou BALKER Unió s. r. o. (ďalej aj „BALKER Unió“ alebo „dodávateľ“) v tuzemsku, a to v sume 19 764,13 eur, a zároveň sťažovateľovi neuznali uplatnené právo na oslobodenie tovaru od DPH pri dodaní tovaru inému platiteľovi dane – spoločnosti NETTY WEBSHOP, Kft., so sídlom v Maďarsku (ďalej aj „NETTY“ alebo „odberateľ“) do iného členského štátu (Maďarskej republiky), a to vo vzťahu k tovaru v celkovej cene 99 045 eur bez DPH. Sťažovateľovi bol vyrubený rozdiel dane v sume 19 764,13 eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2012, ktorý vznikol tým, že správca dane sťažovateľovi nepriznal ním uplatnený odpočet dane za zdaňovacie obdobie február 2012 v sume 19 764,13 eur. Správca dane rozhodnutím uložil sťažovateľovi aj povinnosť zaplatiť predmetný rozdiel dane vo výške 19 764,13 eur do 15 dní odo dňa právoplatnosti rozhodnutia správcu dane.

4. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 30S/197/2019-169 z 20. októbra 2020 správnu žalobu sťažovateľa zamietol.

5. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol.

II.

Argumentácia sťažovateľa

6. Sťažovateľ namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu. Sťažovateľ spochybňuje právny záver najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého neuniesol dôkazné bremeno o uskutočnení zdaniteľných plnení z dôvodu, že v širšom reťazci dodávok príslušného tovaru iné subjekty boli nekontaktné alebo nespolupracovali so správcom dane, v dôsledku čoho správca dane nevedel riadne preveriť pôvod tovaru, resp. to, kde tento tovar napokon skončil. Právne závery najvyššieho správneho súdu sú arbitrárne, keďže popierajú zmysel a účel príslušných ustanovení aplikovaných právnych predpisov (čo sa týka výkladu rozsahu dôkazného bremena) a napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený. Právne posúdenie veci odporuje skoršej judikatúre najvyššieho správneho súdu, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“).

7. Sťažovateľ argumentuje, že svoju časť dôkazného bremena uniesol, keď predložil relevantné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru, pričom pochybnosti týkajúce sa realizovaného obchodu z nich nevyplývajú. Konkrétne poukazuje na daňové doklady, účtovníctvo, rámcové kúpne zmluvy, potvrdené dodacie listy, 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 v zásade absolútne daňové bremeno. Najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že doklady, ktoré predložil sťažovateľ, nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako dôkaz o uskutočnení deklarovanych zdaniteľných obchodov. Avšak neuviedol, v čom konkrétne spočívala nehodnovernosť dokladov, resp. aké ďalšie doklady mal sťažovateľ predložiť.

8. Za správnosť predložených dokladov u tretích osôb sťažovateľ nenesie zodpovednosť. Čo sa týka preverenia ich správnosti, nesie dôkazné bremeno správca dane 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 sťažovateľa.

9. 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.

10. Napriek tomu správca dane naďalej spochybňoval dodanie tovaru sťažovateľovi od BALKER Unió, preto sťažovateľ navrhol, aby túto skutočnosť preveril výsluchom dvoch priamych svedkov (████████████████████). Z týchto výpovedí vyplýva verifikácia sťažovateľom predložených dokladov, keďže obaja svedkovia hodnovernosť skutočností zachytených v dokladoch potvrdili.

11. Správca dane, ako aj správne súdy vychádzali z predpokladu, že dôkazom, ktorý vyvracia hodnovernosť dôkazov predložených sťažovateľom 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 sťažovateľom. Pre záver, či sťažovateľovi 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, dospeli k záveru, že nebolo preukázané, že predmetný tovar bol sťažovateľovi dodaný dodávateľom BALKER Unió v zmysle vystavenej faktúry z dôvodu, že nebol zistený pôvod tovaru a ani jeho konečný príjemca.

12. Pochybnosti správcu dane o predchádzajúcich alebo nasledujúcich článkoch reťazca dodávok tovaru, ktorých priamym účastníkom sťažovateľ nebol, by sa mohli týkať jeho práv len v takom prípade, ak by vedome participoval na prípadnom podvodnom konaní. Uvedený záver vyplýva z judikatúry SDEÚ. Takáto vedomosť sťažovateľa nebola preukázaná, keďže o nezrovnalostiach sa dozvedel 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 sťažovateľa 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).

13. Najvyšší správny súd pochybil aj z dôvodu, že v napadnutom rozsudku nereflektoval svoju doterajšiu judikatúru, judikatúru najvyššieho súdu (osobitne rozsudok veľkého senátu č. k. 1 Vs 1/2020 z 18. mája 2021) a SDEÚ a napokon aj najnovšiu judikatúru ústavného súdu, od ktorej sa bez náležitého vysvetlenia odklonil. Najvyšší správny súd sa odvoláva na rozhodnutia, ktoré nemajú povahu ustálenej súdnej praxe a publikovaných judikátov, pričom relevantné judikáty odmietol aplikovať. 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 sťažovateľa, ktoré mohli mať pre rozhodnutie podstatný význam. V tomto smere je napadnutý rozsudok nepreskúmateľný pre absenciu riadneho a dostatočného odôvodnenia.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

14. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie označených práv podľa ústavy a listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu ako kasačného súdu v systéme správneho súdnictva.

15. O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť, keď namietaným postupom orgánu štátu nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, ktorých porušenie sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri ktorého predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej realita by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

16. Podstata základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu alebo iného orgánu verejnej moci nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu a inú právnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu patrí aj právo každého, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02). Súčasne má každý právo, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci (m. m. II. ÚS 153/2018).

17. Ústavný súd opakovane judikuje, že pri uplatňovaní svojej právomoci nie je jeho úlohou zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach

a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). Ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, II. ÚS 231/04).

18. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhajiteľným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhajiteľnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy.

19. Ústavný súd už konštatoval, že účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná (m. m. III. ÚS 502/2015).

20. Odôvodnenia rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov vydané v inštančnom postupe súdneho konania nemožno posudzovať izolovane (m. m. napr. IV. ÚS 372/08, III. ÚS 808/2016, III. ÚS 227/2020, III. ÚS 341/2021, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022), pretože tieto konania z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov, ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (m. m. napr. IV. ÚS 350/09, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022). Vzhľadom na uvedené právne názory ústavný súd v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti a vecného prieskumu námietok sťažovateľa preskúmal rozsudok krajského súdu a napadnutý rozsudok ako integrálny celok.

21. Sťažovateľ v zásade formuloval dva zásadné okruhy námietok. Ten prvý okruh predstavuje námietku, že sťažovateľ bol neúmerne zaťažovaný dôkazným bremenom v kontexte rozloženia dôkazného bremena a jeho vzájomným prenášaním medzi sťažovateľom a daňovými orgánmi (správcom dane). Podľa sťažovateľa najvyšší správny súd nesprávne posúdil jeho nárok na odpočítanie DPH (a na oslobodenie tovaru od DPH pri dodaní tovaru inému platiteľovi dane), čo malo za následok jeho neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom. V druhom okruhu sťažovateľ namieta porušenie princípu právnej istoty v súvislosti s nerešpektovaním rozhodovacej praxe samotného najvyššieho správneho súdu a najvyšších súdnych inšancií (SDEÚ, ústavného súdu a najvyššieho súdu), pričom najvyšší správny súd tento judikatúrny odklon dostatočne neodôvodnil.

22. V rámci rozhodovania o právnej veci sťažovateľa v systéme správneho súdnictva rozhodoval najprv krajský súd, ktorý vo svojom rozsudku poukázal na obsah podaní účastníkov konania a následne poukázal na zistený skutkový stav vyplývajúci z administratívneho spisu s dôrazom na skutkové okolnosti týkajúce sa dodania tovaru sťažovateľovi a jeho ďalšieho dodania sťažovateľovmu odberateľovi a tiež na ďalšie články – predchádzajúce a aj nasledujúce v reťazci (body 8 až 17 rozsudku). Krajský súd osobitne poukázal na rozpory vo výpovediach konateľa BALKER Únió [REDAKOVANÉ] (dodávateľ sťažovateľa) a tiež na výpovede [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] (konateľa sťažovateľovho odberateľa NETTY).

23. Krajský súd v rozsudku uviedol, že úlohou správcu dane je zistiť, či v sťažovateľom ako daňovým subjektom predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie DPH súčasné splnenie materiálnej podmienky, ako aj formálnej podmienky. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH, presne odrážajú skutočne realizované plnenie. Krajský súd tiež uviedol, že správca dane môže svojimi zisteniami spochybníť, či zdaniteľné plnenia boli realizované. V takom prípade vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, čím dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Z ďalšieho odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že tento postup sa uplatnil aj v prípade sťažovateľa.

24. Krajský súd akceptoval právny záver finančných orgánov, podľa ktorého sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, že došlo k zdaniteľným plneniam tak, ako sú uvedené na dodávateľských faktúrach, pritom ani ďalšie dôkazy neboli spôsobilé preukázať, že zdaniteľný obchod sa realizoval tak, ako to bolo uvedené vo faktúrach.

25. Krajský súd tiež poukázal na viaceré rozpory vo svedeckých výpovediach, resp. čestných vyhláseniach [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ], pričom ani tieto dôkazy dostatočne nepreukázali dodanie tovarov alebo ich prepravu podľa faktúr v špecifikovanom dodávateľsko-odberateľskom reťazci.

26. Krajský súd najskôr poukázal na výpoveď svedka [REDAKOVANÉ], skladníka, ktorý pracoval v sklade sťažovateľovho dodávateľa BALKER Únió (bod 26 rozsudku krajského súdu). Tovar na paletách nerozbaloval, palety nerozoberal, tieto boli obalené priesvitnou fóliou. Z výpovede tohto svedka vyplýva, že odmenu za svoje služby fakturoval len BALKER Únió a sťažovateľ mu za služby žiadnu odmenu nevyplácal, hoci bol s ním v zmluvnom vzťahu (bezodplatná zmluva o spolupráci). Mal vykonávať pomerne rozsiahle a v celku komplexné činnosti pre sťažovateľa bezodplatne a za tieto služby ho mal platiť dodávateľ, ktorý z tejto činnosti nemal žiaden ekonomický prospech. Krajský súd na podklade týchto okolností konštatoval účelovosť uzavretia takejto zmluvy, pričom reálnosť týchto úkonov je spochybnená. Tieto úkony vyznievajú ako simulované (porovnaj body 26 a 38 rozsudku krajského súdu).

27. K výpovedi svedka [REDAKOVANÉ] (konateľ dodávateľa) ústavný súd poukazuje na body 27 a 39 rozsudku krajského súdu, z ktorých v podstatnom vyplýva, že sťažovateľ a svedkovia [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] uviedli, že tovar prevzal sťažovateľ v sklade dodávateľa, preto pri preprave tovaru dodávateľom mohlo ísť o jeho prepravu odberateľovi sťažovateľa (NETTY). Svedok najskôr poprel zabezpečovanie prepravy tovaru pre sťažovateľa (v rozpore s jeho čestným prehlásením a predloženým CMR) a následne výpoveď zmenil s tým, že «„*nevie ako to presne bolo*

a že možno išlo aj o jeho kamióny“». Na potvrdenie prisľúbil predložiť dôkazy (tachografy a stazky), ktoré však nepredložil. Svedok nevedel vysvetliť rozpor medzi čestným prehlásením z 5. marca 2015 o mieste dodania tovaru (Nána) a faktúrami a dodacími listami (Štúrovo a Šahy). Rozporne tiež vypovedal o konateľovi odberateľa (NETTY), keď uviedol, že odberateľov sťažovateľa nepoznal (hoci jeho jediným odberateľom bola NETTY), pričom s konateľom odberateľa [REDAKOVANÉ] bol v úzkej spolupráci a osobne ho poznal.

28. Krajský súd tiež poukázal na výpoveď svedka [REDAKOVANÉ] (bod 28 rozsudku), ktorá nepreukazuje reálne dodanie tovaru sťažovateľovi a ani jeho dodanie v predošlých článkoch dodávateľsko-odberateľského reťazca, keď tento svedok bol konateľom aj spoločnosti, ktorá mala dodať tovar dodávateľovi sťažovateľa, a zároveň konateľom sťažovateľovho odberateľa (NETTY). Obdobné závery vyplývajú aj z výpovede [REDAKOVANÉ] (bod 29 rozsudku), ktorý mal zabezpečovať dopravu od dodávateľa sťažovateľovi. Napokon ani ďalšie dokazovanie vykonané správcou dane nevedlo k preukázaniu reálneho dodania tovaru (týkajúce sa predovšetkým predchádzajúcich článkov v reťazci a právoplatných rozhodnutí správcu dane o odpočtoch DPH, pozn.). Krajský súd zdôraznil, že na tieto rozhodnutia správcu dane musí v zmysle § 132 ods. 2 SSP prihliadať. Ani skutkovými okolnosťami na strane odberateľa sťažovateľa (NETTY) nebolo preukázané dodanie tovaru, keď okrem iných konateľ odberateľa nepotvrdil obchodnú spoluprácu so sťažovateľom (bod 35 rozsudku). Krajský súd tiež poukázal na predložené čestné prehlásenia (aj už vymedzených svedkov) a ich rozpor so samotnými výpoveďami týchto svedkov a s inými predloženými dôkazmi (napr. CMR; porovnaj bod 37 rozsudku).

29. Krajský súd v bodoch 47 a 48 odôvodnenia poukazuje na vývoj judikatúry najvyššieho súdu (prekonanie niektorých rozhodnutí) a tiež na neaplikovanie záverov vyplývajúcich zo špecifikovaných rozhodnutí SDEÚ. Osobitne z bodu 48 rozsudku je zjavné, že nárok na odpočítanie dane nebol uznaný pre preukázanie daňového podvodu na ktoromkoľvek stupni reťazca (t. j. situáciu, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. nimi vytvoreného reťazca si nesplní daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší účastník si ju, naopak, odpočíta, a to na účely získania protiprávneho zvýhodnenia), ale pre oprávnené spochybnenie reálneho dodania tovaru a služieb a neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom, ktoré by smerovalo k preukázaniu avizovanej dodávky tovaru. Krajský súd neakceptoval námietku sťažovateľa o rozpore medzi skutkovými zisteniami a právnym posúdením zisteného skutkového stavu.

30. Na základe kasačnej sťažnosti posúdil vec najvyšší správny súd, ktorý v napadnutom rozsudku potvrdil právne závery krajského súdu. Poukázal na právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia ako aspekt práva na spravodlivý proces, na povahu daňového konania, z ktorého okrem iných vyplýva povinnosť sťažovateľa preukázať zákonné podmienky na vznik nároku na odpočítanie dane, v okolnostiach prerokovanej veci zaťažuje sťažovateľa dôkazné bremeno na preukázanie reálneho dodania tovaru a služieb. Následne v zhode s judikatúrou ústavného súdu uviedol, že zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie (m. m. I. ÚS 241/07). Podporne tiež odkázal na judikatúru SDEÚ (C-154/20 Kemwater ProChemie). Aj najvyšší správny súd dospel k záveru, že v prerokovanej veci existujú

rozsudok v spojení s rozsudkom krajského soudu nie je zjavne neodôvodnený, preto je ústavne akceptovateľný.

36. Obdobnú právnú vec sťažovateľa ústavný súd posúdil v uznesení č. k. III. ÚS 432/2023-47 zo 7. septembra 2023, ktorým ústavnú sťažnosť sťažovateľa odmietol ako zjavne neopodstatnenú. Ústavný súd ani v aktuálne prerokovanej veci nemá dôvod odchyliť sa od právneho názoru vyjadreného v predmetnom uznesení, osobitne pritom poukazuje na body 17 a 18 uvedeného uznesenia, v ktorom ústavný súd akcentoval judikatúru SDEÚ, podľa ktorej len pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó č. k. C-610/09 z 3. 9. 2021). Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a v zásade ani nemusí nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. 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 rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó, bod 28 rozhodnutia SDEÚ č. k. C-154/20 vo veci Kemwater ProChemie z 9. 12. 2021).

37. Napokon v bode 18 uznesenia ústavný súd uviedol, že jeho judikatúra 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 (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 335/2023, IV. ÚS 341/2023). V obdobných prípadoch považoval ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcom dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021, IV. ÚS 335/2023). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (m. m. napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

38. Námietky sťažovateľa týkajúce sa rozdielnej judikatúry najvyšší správny súd vybavil nie *expressis verbis*, ale odkazom na svoj skorší rozsudok vo veci sťažovateľa č. k. 8 Sžfk 12/2021 zo 7. septembra 2023, ktorý napokon bol predmetom ústavného prieskumu v konaní sp. zn. III. ÚS 432/2023, preto ústavný súd na túto argumentáciu odkazuje bez potreby jej opakovania.

39. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho soudu v spojení s rozsudkom krajského soudu takto nie je arbitrárny a je dostatočne odôvodnený, keďže zrozumiteľne a dostatočne objasňuje podstatné aspekty rámcujúce právnú vec sťažovateľa. Ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný tieto postupy a hodnotenia správnych súdov nahrádzať (m. m. I. ÚS 21/98, III. ÚS 209/04) a za týchto okolností nemá dôvod zasiahnuť do právneho názoru najvyššieho správneho soudu.

40. Námietky sťažovateľa v ústavnej sťažnosti (ktoré v zásade uplatnil aj v kasačnej sťažnosti) takto neboli v súhrne spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku

najvyššieho správneho súdu. Na tomto základe ústavný súd 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 ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

41. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku bolo už bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľa, ako ich špecifikoval v petite ústavnej sťažnosti.

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

V Košiciach 21. novembra 2023

Miroslav Duriš
predseda senátu