



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 247/2023-26

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Rastislava Kaššáka (sudca spravodajca) a Miloša Maďara v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **ADA WASTE, s. r. o.**, Bratislavská 1611/74, Galanta, IČO 36 242 560, zastúpenej Advokátskou kanceláriou **BÁNOS & KOŠÚTOVÁ s. r. o.**, Hlavná 979/23, Galanta, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Róbert Bános, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sfk 4/2021 z 15. novembra 2022 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 doručenou Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 14. marca 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne 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 Trnava, pobočka Galanta (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 102684171/2019 z 20. novembra 2019 určil sťažovateľke podľa § 68 ods. 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 v sume nadmerného odpočtu 42 445,87 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2014 a súčasne znížil nadmerný odpočet na DPH za identické zdaňovacie obdobie zo sumy 60 472,90 eur na sumu 18 027,03 eur. Rozhodol tak na základe výsledkov daňovej kontroly, ktorá preukázala, že sťažovateľka nesplnila podmienky na uplatnenie odpočítania DPH podľa § 49 ods. 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 obchodných

veci medzi totožnými účastníkmi konania týkajúci sa iného zdaňovacieho obdobia, pričom dodal, že išlo o ten istý reťazec dodávateľských spoločností ako v posudzovanom prípade.

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka svoju ústavnú sťažnosť nasmerovala proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu, ktorému vytýka, že:

a) sa nedostatočne zaoberal ňou predloženými dôkazmi a nesprávne ich vyhodnotil, keďže tieto nepochybne preukazujú, že reálne došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení, tak ako to od začiatku deklarovala. Poprela tvrdenie daňových orgánov, ktoré si následne osvojili aj oba správne súdy, že mala vedomosť o podvodnom konaní obchodných spoločností zapojených do reťazca, ktorého mala byť aktívnou súčasťou. V tejto súvislosti poukázala na tzv. princíp dobrej viery zdaniteľnej osoby ako všeobecnej zásady v daňovom konaní;

b) odôvodnenie jeho rozsudku (tak ako aj rozsudku krajského súdu) je nepresvedčivé a nepreskúmateľné, keďže najvyšší správny súd sa len priklonil k záverom daňových orgánov bez preukázania pravdivosti týchto tvrdení. Napadnutý rozsudok preto považuje sťažovateľka za svojvoľný a arbitrárny. Konkrétne namieta, že najvyšší správny súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s jej argumentáciou týkajúcou sa riadneho uskutočnenia obchodov s jej obchodnými partnermi, tak ako to vyplýva z predložených faktúr, a jasne a zrozumiteľne nevysvetlil, z akého dôvodu považoval predložené dôkazy za nedostatočné;

c) sa rovnako ako krajský súd len nekriticky stotožnil s rozhodnutiami orgánov verejnej správy vydanými v rozpore s daňovými predpismi.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

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

8. Ťažisko sťažnostnej argumentácie predstavuje námietka sťažovateľky týkajúca sa nedostatočného a nepresvedčivého odôvodnenia napadnutého rozsudku a jej nesúhlas so záverom finančných orgánov a konajúcich správnych súdov o nesplnení podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie DPH. V tomto smere sťažovateľka predovšetkým dôvodí, že v konaní predložila dostatok dôkazov preukazujúcich reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, pričom poprela tvrdenie o jej vedomej účasti na podvodnom konaní.

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.

10. 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.

11. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia tzv. jednoduchého (podústavného) práva sú primárne zverené správcovi dane, resp. správnym súdom v rámci prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy. Z ústavnoprávneho hľadiska môže byť posúdená len otázka, či skutkové zistenia majú dostatočný a racionálny základ, či právne závery týchto orgánov verejnej moci nie sú s nimi v extrémnom nesúlade a či podaný výklad práva je ústavne konformný (I. ÚS 93/2022).

12. Zásadnou otázkou daňového konania, ktoré viedlo k ústavnu sťažnosťou namietanému rozhodnutiu najvyššieho správneho súdu, bolo preukázanie uskutočnenia dodávok tovarov, na základe ktorých si sťažovateľka uplatnila odpočet DPH. Hodnoverné preukázanie realizácie zdaniteľných obchodov bolo podstatou a účelom daňového konania.

13. V súvislosti s nastolenou otázkou rozloženia a presunu dôkazného bremena v daňovom konaní ústavný súd vníma vývoj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), pričom v tomto kontexte poukazuje na jeho uznesenie vo veci Vikingo Fővállalkozó, sp. zn. C-610/19 z 3. septembra 2021, v ktorom Súdny dvor konštatoval, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Vikingo Fővállalkozó). Inými slovami, oprávnenia prináležiace finančnej správe, resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami, nemožno prenášať na daňový subjekt.

14. Ak daňový subjekt spĺňa formálne podmienky potrebné na priznanie práva na odpočítanie DPH, dostáva sa do vyváženejšej pozície voči finančnej správe. Uvedené ale neznamená, že iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane postačuje na také odpočítanie, t. j. že by daňový subjekt nebol povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH (pozri rozsudok Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie, sp. zn. C-154/20 z 9. decembra 2021).

15. Súdny dvor vyslovil, že hmotnoprávne podmienky na priznanie odpočítania DPH sú splnené vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru a poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje vystavená faktúra. Overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci (pozri rozsudky Súdneho dvora vo veci Bonik C-285/11 zo 6. 12. 2012 alebo vo veci Stroy trans C-642/11 z 31. 1. 2013).

16. Súčasne Súdny dvor pripomenul, že noriem práva Únie sa nemožno dovolávať podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom a že predchádzanie daňovým únikom, vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a ich zneužívaniu je cieľom, ktorý smernica 2006/112 výslovne uznáva a podporuje. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudky zo 6. 7. 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, ako aj zo 16. 10. 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18). Je to tak v prípade, ak podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na transakcii, ktorá bola súčasťou podvodu v súvislosti s DPH (pozri rozsudky vo veci Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, vo veci Glencore Agriculture Hungary, C-189/18). Naopak, zamietnutie nároku na odpočet dane zdaniteľnej osobe,

ktoré nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby, bolo poznačené podvodným konaním vo vzťahu k DPH, je nezlučiteľné s režimom práva na odpočet dane stanoveným v smernici 2006/112 (už citované rozhodnutie Vikingo Fővállalkozó, bod 52).

17. Je teda povinnosťou daňových orgánov preukázať a následne správnych súdov overiť objektívne skutočnosti, na základe ktorých sa je možné domnievať, že sa daňový subjekt dopustil podvodu alebo že vedel alebo mal vedieť, že konanie, ktorým odôvodňuje svoj nárok na odpočet dane, je súčasťou takého podvodného konania.

18. Preukázateľné spochybnenie môže spočívať aj v tom, že dôkazy produkované daňovým subjektom (resp. dôkazy, ktoré majú byť v prospech skutkovej verzie daňového subjektu) sú natoľko vnútorné rozporné a protichodné (dôkazná inkonzistencia), že ako celok neposkytujú spoľahlivý a presvedčivý obraz o skutkovom dejí, z ktorého vyvodzuje daňový subjekt svoje nároky. Rozpory, na ktoré poukazuje správca dane, pritom musia byť relevantného charakteru, to znamená, že nepostačujú iba domnienky, všeobecné a ničím nepodložené konštatovania či rozpory v nepodstatných detailoch (obdobne I. ÚS 259/2022, IV. ÚS 601/2022).

19. V posudzovanej veci sťažovateľky bol záver o odopretí práva na odpočet DPH postavený práve na tom základe, že sťažovateľka neuniesla dôkazné bremeno a neposkytla žiadnu kvalifikovanú obranu, pokiaľ ide o preukázanie realizácie sporných dodávok, z ktorých si uplatnila odpočítanie dane na vstupe. Napriek výzve správcu dane sťažovateľka ako iniciátorka na odpočítanie DPH relevantným spôsobom nevyvrátila vzniknuté pochybnosti, že išlo len o umelo vytvorený mechanizmus a transakcie realizované na účel dosiahnutia daňového zvýhodnenia. Podľa zistení správcu dane obchodné spoločnosti zapojené do obchodovania s medenými katódami nasimulovali situáciu tak, aby sťažovateľka mohla získať nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu z nákupu predmetného tovaru od jej dodávateľov, resp. subdodávateľov. Nešlo pritom len o domnienky daňových orgánov, ale o výsledok veľmi podrobného a rozsiahleho dokazovania (výsluchy svedkov, miestne zisťovanie, žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií atď.), ktoré preukázalo, že dodávateľské faktúry boli vystavené účelovo, bez reálneho základu, a to na účel neoprávneného čerpania nadmerných odpočtov kontrolovaným daňovým subjektom – sťažovateľkou. Konajúce finančné orgány v rámci daňového konania a následne aj v konaní pred krajským súdom opakovane zdôraznili, že sťažovateľke nebola pripísaná na ťarchu nekontaktnosť obchodných spoločností v popísanom reťazci, ale išlo len o skutočnosti získané v procese dokazovania, ktoré považovali za potrebné zmieniť v ich rozhodnutiach. Rovnako od sťažovateľky neboli vyžadované doklady, ktoré by mala zabezpečiť od ktoréhokoľvek iného daňového subjektu v kontrolovanom reťazci. Pri objasňovaní priebehu zdaniteľných plnení bolo zistených mnoho závažných nejasností a objektívnych pochybností, ktoré v priebehu konania neboli sťažovateľkou odstránené. Správca dane a žalovaný preto uzavreli, že v danom prípade neboli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ktorý vyžaduje reálne dodanie tovaru a následne použitie tohto tovaru na dodávky a služby. Nesplnenie čo i len jednej podmienky neumožňuje uplatniť právo na odpočítanie dane.

20. Najvyšší správny súd v dôvodoch napadnutého rozsudku odkázal a plne sa stotožnil s detailnou a precíznou argumentáciou krajského súdu obsiahnutou v jeho rozsudku, zdôrazňujúc,

že sťažovateľka v kasačnej sťažnosti uplatnila v podstate identické námietky ako v konaní vedenom krajským súdom či v administratívnom konaní. Osobitne pritom reagoval na námietku sťažovateľky o neprímeranom zaťažení dôkazným bremenom, poukazujúc na relevantnú a ustálenú judikatúru. V tomto smere ústavný súd poukazuje na svoje uznesenie č. k. IV. ÚS 86/2022 z 15. februára 2022 (obdobne aj II. ÚS 705/2017), v ktorom považoval za súladný a rozhodovacej činnosti Súdneho dvora zodpovedajúci názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadrený v jeho rozsudku č. k. 4 Sžfk 28/2018 z 8. októbra 2019, v zmysle ktorého, ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil si tým svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenie pôvodných dôkazov správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie.

21. Na základe uvedeného ústavný súd nemá v zásade ku kvalite odôvodnenia napadnutého rozsudku žiadne výhrady a považuje ho za ústavne udržateľné. Najvyšší správny súd sa po zohľadnení jednotlivých aspektov danej veci stotožnil so záverom krajského súdu o vedomej a aktívnej participácii sťažovateľky na celej obchodnej transakcii (nákup tovaru od tuzemských dodávateľov a predaj tovaru s oslobodením od dane), ktorej účelom bolo získanie neoprávnenej výhody v podobe odpočítania dane. Tento záver logicky odôvodnil, keď poukázal na zjavné personálne prepojenie obchodných spoločností v danom reťazci a to, že sťažovateľka pri riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti musela vedieť, že sa zúčastňuje na konaní spojenom s daňovým únikom. Opakovane bolo finančnými orgánmi zdôraznené, že sťažovateľka bola priamym účastníkom sporných obchodov, a preto vedela, či jej bol predmetný tovar dodaný a taktiež jej bola známa aj totožnosť skutočného dodávateľa. Z informácií poskytnutých maďarskou finančnou správou pritom vyplynulo, že aj miesto dodania vzbudzovalo pochybnosti seriózneho obchodovania, keďže na určenej adrese sa nachádzala ubytovňa pre robotníkov, pričom prepravu zabezpečovala práve sťažovateľka svojimi vlastnými vozidlami s tým, že ju uskutočňoval osobne i samotný konateľ sťažovateľky. Súčasne správne súdy považovali za nepochybné, že vo vzťahu k priamemu dodávateľovi mala sťažovateľka viaceré možnosti, ako si preveriť pôvod tovaru, ktorý od svojho dodávateľa pravidelne nadobúdala. Podľa názoru konajúcich súdov však účelom zapojenia sa veľkého množstva obchodných spoločností do reťazca dodaní bolo práve znepríehľadniť jednotlivé obchodné transakcie. To vyvracia tvrdenie sťažovateľky o jej dobromyseľnosti a neznalosti o existencii daňového podvodu. V tomto prípade preto podľa názoru ústavného súdu nemožno uvažovať o svojvoľnom zamietnutí nároku sťažovateľky na uplatnenie odpočtu dane ani o neodôvodnenom prenesení dôkazného bremena na sťažovateľku.

22. Ústavný súd sa síce vo svojom nedávnom náleze č. k. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022 detailne zaoberal otázkou presunu a rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, odkazujúc pritom na aktuálnu judikatúru Súdneho dvora, avšak daná vec sa týkala odlišných skutkových okolností, ako je tomu v posudzovanom prípade. Finančné orgány totiž odmietli kontrolovanému daňovému subjektu (sťažovateľovi) priznať nárok na odpočet dane len z dôvodu, že jeho priamy

dodávateľ nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie faktúrovaného plnenia, na základe čoho dospeli k záveru o nedodaní tovaru.

23. Na záver ústavný súd len dodáva, že identická vec sťažovateľky už bola predmetom jeho prieskumu, pričom uznesením č. k. III. ÚS 697/2021 zo 14. decembra 2021 boli jej ústavné sťažnosti atakujúce rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 85/2019 a sp. zn. 3 Sžfk 96/2019 odmietnuté ako zjavne neopodstatnené. V uvedenom prípade sa daňové orgány a správne súdy zaoberali oprávnenosťou uplatneného nároku sťažovateľky na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH alebo jeho časti za iné zdaňovacie obdobia (október 2013 a marec 2014), pričom totožne konštatovali vedomú a aktívnu účasť sťažovateľky na reťazci transakcií poznačenom podvodom na účel získania daňovej výhody vo forme odpočtu DPH.

24. V prípade, ak orgány verejnej správy a následne správne súdy pri rozhodovaní dodržali podmienky stanovené zákonom a uviedli, z ktorých dôkazov vyvodili svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri ich hodnotení riadili, nie je až na výnimky tzv. extrémneho rozporu medzi skutkovými zisteniami a právnymi závermi z nich vyvedenými v právomoci ústavného súdu predmetné hodnotenie posudzovať či dokonca vykonať iné hodnotenie dôkazov. Ústavný súd konštatuje, že vyššie citované právne závery najvyššieho správneho súdu (vo väzbe na argumentáciu krajského súdu) takýto extrémny rozpor nepredstavujú.

25. Sumarizujúc uvedené, ústavný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu (nadväzujúci na rozsudok krajského súdu) v kontexte uplatnenej sťažostnej argumentácie nevykazuje 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 ústavy. Práve naopak, ústavný súd považuje napadnutý rozsudok za 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.

26. 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 26. apríla 2023

Jana Baricová
predsedníčka senátu