

Odlišné stanovisko sudcu Milana Ľalíka

S nálezom I. senátu v tejto veci (ďalej len „nález“) nesúhlasím a uplatňujem voči nemu podľa § 32 ods. 1 zákona o ústavnom súde odlišné stanovisko. Som toho názoru, že sťažnosti malo byť vyhovené a rozsudok najvyššieho súdu mal byť zrušený a vec vrátená tomuto súdu na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, a to z týchto dôvodov:

1. Pri (ne)oprávnenosti odpočtu DPH je zásadné to, či reálne existuje predmet zdaniteľného plnenia. V priebehu daňového a súdneho konania bolo preukázané, čo konštatoval nielen žalovaný, ale aj najvyšší súd, že sťažovateľke bol predmetný tovar dodaný, takže ňou uplatnený nárok v súdnom konaní bol dôvodný.

2. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie každá účtovná transakcia v reťazci musí byť posudzovaná sama osebe tak, aby správcom dane charakter jednotlivých transakcií v reťazci nebol zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami, ako to správne posúdil krajský súd. Vo veci Optigen bolo zdôraznené, že nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý tým, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená skutočnosťami, o ktorých platca nevie alebo nemôže vedieť. Zavedenie systému zodpovednosti bez zavinenia by totiž prekračovalo rámec toho, čo je nevyhnutné pre ochranu platieb do verejného rozpočtu (porov. rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie C-384/04). Vzhľadom na to, že odmietnutie nároku na odpočet podľa bodu 45 tohto rozsudku je výnimkou zo základnej zásady, ktorú tento nárok predstavuje, je na daňovom orgáne, aby dostatočne právne preukázal objektívne okolnosti umožňujúce urobiť záver, že osoba povinná platiť daň vedela alebo musela vedieť, že plnenie uplatňované k odôvodneniu nároku na odpočet bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom či iným subjektom operujúcim v dodávateľskom reťazci na vstupe (Mahagben, bod 49).

3. Je neprijateľné, aby daňový systém prenášal celú zodpovednosť za zaplatenie DPH na odberateľa bez ohľadu na to, či sa tento podieľal na podvode, ktorého sa dopustil jeho dodávateľ (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-409/04, bod 58), tak ako to konštruje žalovaný, ktorý podmieňuje vrátku DPH jej odvedením obchodným partnerom sťažovateľky. To samo osebe ale nič nevypovedá o tom, že išlo o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje akákoľvek spojitosť medzi touto spoločnosťou a sťažovateľkou, a o tom, že to mala a mohla viesť, že bola zapojená do obchodného reťazca zaťaženého (na jeho začiatku) podvodom na DPH. Samotné neodvedenie dane, ktoré žalovaný vzal za podvodné konanie, podvodom v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie nie je, pokiaľ sa objektívne nepreukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozhodnutie zo 6. 7. 2006, Vittel a Recolta, C-439/440/04). Nemožno opomínať ani to, že v rámci daňového konania existujú legitímne nástroje, ktoré správca dane môže, resp. musí využiť na zabezpečenie splnenia dlžnej daňovej povinnosti predovšetkým vo vzťahu ku skutočnému daňovému dlžníkovi.

4. Tiež treba pripomenúť, že právo zdaniteľných osôb odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za nimi nadobudnutý tovar na vstupe, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Európskej únie (pozri rozhodnutie C-101/16 z 9. 10. 2017). Ako Súdny dvor Európskej únie opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167n smernice č. 2006/112 je nedeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu vo vzťahu k daňovému bremenu (C-101/16).

5. Sankcionovanie sťažovateľky nedodržaním daňovej povinnosti jej obchodným partnerom preto zjavne zachádza za rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť správne uplatnenie týchto povinností za predpokladu, že hmotnoprávne podmienky sťažovateľka splnila.

6. Z toho vyplýva, že najvyšší súd, ktorý rozhodol až v odvolacom konaní o tom, že v konkrétnom prípade nedošlo k zdaniteľnému plneniu iba preto, že sťažovateľka nepreukázala nadobudnutie tohto plnenia u svojho dodávateľa, vedie k strate zmyslu už uvedenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a k tomu, že príjemcovi plnenia uloží povinnosť, aby u zmluvného partnera preverila skutočnosť, hoci jej to v zásade neprináležalo.

7. Sťažovateľka podľa môjho názoru, ale aj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok z 9. 2. 2017, Euro Tyre, C-21/16, bod 34) splnila všetky podmienky stanovené platnými právnymi predpismi pre priznanie nároku na odpočet; uniesla dôkazné bremeno strany faktického uskutočnenia zdaniteľného plnenia, čo sa týka jeho ceny a rozsahu, ktoré prijala od platiteľa DPH a ktoré ďalej použila v rámci svojej hospodársko-ekonomickej činnosti. Dôkazné bremeno strany skutočností, ktoré by mohli oprávnené zapríčiniť v zmysle citovanej relevantnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie výnimočné odopretie nároku na odpočet, t. j. vedomosť o podvodnom konaní či účasť na ňom či neobozretnosť (ľahkomyselnosť) pri uzatváraní obchodu, správca dane ani žalovaný neuniesol ani ho od neho najvyšší súd nežiadal preukázať zrejme iba pre nesprávnu predstavu o tomto pojme.

8. Každú procesnú stranu totiž ťaží dôkazné bremeno týkajúce sa skutkových predpokladov jej priaznivej právnej normy, t. j. tej, ktorej právne následky sú strane prospešné. Základné pravidlo delenia dôkazného bremena tak vychádza z normovej teórie, teda z teórie analýzy právnych noriem. Preto neplatí všeobecnými súdmi opakované klišé, že dôkazné bremeno ťaží toho, kto rozhodné skutočnosti tvrdí, ale naopak ten, koho ťaží dôkazné bremeno, musí rozhodné skutočnosti zodpovedajúce skutkovým znakom jemu priaznivej normy nielen tvrdiť či namietat', ale i preukázať; a to sa preukázateľné nestalo.

9. Dúfam, že v budúcnosti dôjde k zrovnoprávneniu účastníkov daňového konania nielen v rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ale aj ústavného súdu.

V Košiciach 15. augusta 2018