



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 333/2024-27

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **SEC TRADE s. r. o.**, Hraničná 18, Bratislava, IČO 44 845 006, zastúpenej **URBAN & PARTNERS s.r.o.**, advokátska kancelária, Červeňova 15, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/47/2022 z 21. decembra 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. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 6. mája 2024 doručená ústavná sťažnosť sťažovateľky vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a základných práv podľa čl. 41 ods. 1 a ods. 2 písm. c) a čl. 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „charta“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) sp. zn. 1Sfk/47/2022 z 21. decembra 2023 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorý navrhuje zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie. Okrem toho žiada priznať náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka (daňový subjekt, ktorý vykonáva podnikateľskú činnosť) sa správnu žalobou v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 70541/2019 z 1. februára 2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 561812/2018/Dubv zo 4. októbra 2018, ktorým 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“) opätovne určil sťažovateľke ako platiteľke dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel v sume 2 857 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 a zároveň jej znížil nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 2 905,23 eur na sumu 48,23 eur. Správca dane v rámci

vykonanej daňovej kontroly zistil, že sťažovateľke nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“) z obchodov s BRESKON, s.r.o., za dodanie tovarov (náhradných dielov do automobilov), keďže jej reálne dodané neboli. So zisteniami správcu dane sťažovateľka nesúhlasila tvrdiac, že svoje dôkazné bremeno uniesla prostredníctvom predloženia listinných dôkazov (faktúr), ako aj výpovedí jej konateľ a svedkov, pričom nemôže zodpovedať za konanie, nedostatky vo vedení účtovníctva, ako ani nekontaktnosť svojho obchodného partnera, a to najmä v situácii, keď správca dane nevykonal všetky ňou navrhované dôkazy.

3. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 1S/43/2019-146 z 13. januára 2022 žalobu sťažovateľky, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia finančného riaditeľstva, zamietol ako nedôvodnú [§ 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“)] s tým, že ich považuje za vecne správne a v súlade so zákonom. S poukazom na to, že daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, vyhodnotil žalobné námietky sťažovateľky o unesení dôkazného bremena, resp. o jeho neprimeranom prenose na sťažovateľku ako nedôvodné (body 47 až 90 rozsudku krajského súdu).

4. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnila tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP], že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu – sp. zn. 1Vs/1/2020 [§ 440 ods. 1 písm. h) SSP], pričom zotrvala na námietkach vznesených v žalobe.

5. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú (§ 461 SSP) s tým, že v podrobnostiach poukázal na závery svojho predchádzajúceho rozsudku sp. zn. 3Sfk/27/2022 z 27. októbra 2023 (ktorým zamietol kasačnú sťažnosť rovnakej sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu č. k. 1S/44/2019-106 z 21. októbra 2021, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti iného rozhodnutia správcu dane a iného rozhodnutia finančného riaditeľstva týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia apríl 2016), od ktorých nemal dôvod odchyliť sa. Aj v posudzovanom prípade považoval napadnutý rozsudok krajského súdu za vecne správny, dostatočne odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu v daňových veciach. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu v danom prípade nezostala nezodpovedaná žiadna právna otázka, ktorej riešením by sa mal osobitne zaoberať.

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. 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“)] opakovane tvrdí, že svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní uniesla, pričom nemôže zodpovedať za konanie, nedostatky vo vedení

účtovníctva, ako ani nekontaktnosť svojho obchodného partnera, a to najmä v situácii, keď správca dane nevykonal všetky ňou navrhované dôkazy. Postup správcu dane pri dokazovaní sťažovateľka považuje za svojvoľný, nemajúci oporu v daňovom poriadku a v konečnom dôsledku vedúci k tomu, že jej bol odopretý nárok na odpočítanie DPH. V tomto kontexte považuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu za nepresvedčivý, nedostatočne odôvodnený a arbitrárny.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 listiny a základných práv podľa čl. 41 ods. 1 a ods. 2 písm. c) a čl. 47 charty rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/47/2022 z 21. decembra 2023 (bod 5), ktorý považuje za nepresvedčivý, nedostatočne odôvodnený a arbitrárny vo vzťahu k otázke prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní na daňový subjekt (bod 6).

8. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájiteľným 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. Obhájiteľnosť 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 ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu ustanoveniu 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. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokúvanej veci (m. m. III. ÚS 305/08). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03).

9. Vzhľadom na predmet posudzovaného konania (bod 7) je potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia podústavného práva sú primárne zverené správcovi dane. Ústavný súd v tejto súvislosti zvyčajne svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva, do ktorého právomoci patrí aj prieskum zákonnosti

rozhodnutí orgánov verejnej správy (čl. 142 ods. 1 ústavy) vrátane prieskumu zákonnosti samotného preukazovania a vyhodnotenia reálnosti dodania zdaniteľných plnení vyplývajúcich z obchodno-závazkových vzťahov. 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 kvalifikačnou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu, ktorý konal a rozhodoval ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkami krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami orgánov verejnej správy, t. j. finančného riaditeľstva a správca dane, ktoré mu predchádzali (a ktoré sú prílohami ústavnej sťažnosti).

10. V posudzovanom prípade je evidentné, že nešlo o skutkovo a právne identickú vec s vecou, na ktorú ako na ustálenú judikatúru sťažovateľka poukazovala v kasačnej sťažnosti – t. j. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021 (bod 4), ktorým rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť finančného riaditeľstva proti rozsudku krajského súdu č. k. 6S/193/2016-59 z 15. februára 2017 v znení opravného uznesenia krajského súdu č. k. 6S/193/2016-95 zo 7. januára 2019 zamietol po zistení, že finančné riaditeľstvo ani správca dane doklady získané v priebehu daňovej kontroly u iného daňového subjektu nevyhodnotili, len naznačili ich nehodnovnosť; uvedený rozsudok najvyššieho súdu mal slúžiť *„pre potreby ďalších kasačných konaní v obdobných veciach tých istých účastníkov, ktoré doposiaľ nie sú skončené“*.

11. Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je zrejme z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty.

12. Možno prisvedčiť tvrdeniu sťažovateľky, že dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá.

13. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky na priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom na odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je [rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29]. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 z 11. 11. 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. 12. 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Ferimet SL, C-281/20 z 11. 11. 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. 12. 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane v intenciách smernice, nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. 12. 2021, bod 30).

14. Členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti ako tie, ktoré ustanovuje smernica, na účel riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné

na dosiahnutie určených cieľov, a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Ferimet SL, C-281/20 z 11. 11. 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, body 55 – 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 z 15. 9. 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. 12. 2021, bod 28).

15. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; k tomu pozri aj rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/10/2015 z 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 z 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 z 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 9Sžfk/1/2019 z 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/20/2018 z 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

16. Otázkou dôkazného bremena daňového subjektu a dokazovania v správnom súdnictve sa ústavný súd zaoberal už vo svojom uznesení sp. zn. II. ÚS 705/2017 z 15. novembra 2017, ktorým judikoval (ZNaU 71/2017), že „Východisko argumentácie súdov, podľa ktorého v prípade správcom dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane. Pri definovaní úlohy súdu v oblasti zisťovania skutkového stavu v správnom súdnictve je potrebné mať na pamäti princíp del'by moci medzi výkonnou mocou (v tomto prípade stelesnenou správnymi orgánmi) a súdnou mocou. Súd v správnom súdnictve vykonáva dokazovanie iba veľmi výnimočne, a to najmä s cieľom verifikovať dôkazy vykonané v správnom konaní. Všeobecný súd sa pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal, nie sú pochybné a či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému dospel správny orgán. Takýto postup nie je v rozpore so zásadou priamosti a ústnosti konania.“. Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy; ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno na účel rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane.

17. Ústavný súd v uznesení sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022 dodal, že „Až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru. Kvalita spochybnenia dôkazov

produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane založené na indíciách a domnienkach. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.“.

18. Zachytenie účtovného prípadu v rámci účtovníctva je zabezpečené cez účtovný zápis, čo je konkrétna výrazová forma vecnej podstaty a obsahu každého účtovného prípadu. Pre každú účtovnú jednotku platí povinnosť, že všetky účtovné prípady musia byť doložené účtovnými dokladmi a samotné účtovanie týchto prípadov v účtovných knihách sa môže vykonať len na základe dokladov. Uplatňuje sa tu tak zásada dokladovosti, keďže cieľom účtovného dokladu je dokumentovať každý jeden prípad.

19. Z uvedeného vyplýva, že odpočítanie dane je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry či iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Odpočítanie dane nenastáva *ex lege*. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítanie dane 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 (m. m. I. ÚS 24/2024).

20. Preskúmaním napadnutého rozsudku ústavný súd zistil, že najvyšší správny súd pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky rešpektoval nielen vlastnú judikatúru, resp. judikatúru najvyššieho súdu, ale aj judikatúru ústavného súdu a Súdneho dvora, pokiaľ ide o východiská týkajúce sa dokazovania v daňovom konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Z relevantných častí odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva zrozumiteľný, jasne formulovaný a pre vec samu podstatný právny záver, že dôkazné bremeno, ktorým bola sťažovateľka zaťažená v daňových konaniach, najvyšší správny súd nepovažoval za neprimerané.

21. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplýva, že správcovi dane sa podarilo spochybniť nielen hmotnoprávnu podmienku postavenia deklarovaného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby – platiteľa dane (čo by už samo osebe postačovalo na priznanie práva na odpočítanie dane z uskutočneného obchodu), ale aj samotnú dodávku tovaru, teda ekonomickú podstatu deklarovaného obchodu. Je tomu tak preto, že konateľ deklarovaného dodávateľa poprel výkon ekonomickej činnosti v rozhodujúcom čase, konateľ sťažovateľky a ani vypočutí svedkovia nevedeli bližšie popísať priebeh obchodu (odvolávajúc sa na plynutie času) a počas celej daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nebol predložený žiadny dôkaz o uskutočnení dodania tovaru – dôkaz o jeho preprave (ani popísanie prepravy tovaru), prevzatí (preberacie/odovzdávacie protokoly), naložení/vyložení, zmluva v písomnej forme a pod., ktorým by sťažovateľka vyvrátila dôvodné pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení. Na uvedenom nemohla nič zmeniť ani sťažovateľkou navrhovaná konfrontácia svedkov, ktorých už správca dane vypočul. Sťažovateľke bol poskytnutý procesný priestor na vyvrátenie pochybností správcu dane, avšak to sa jej nepodarilo.

22. Aj v posudzovanom prípade je označenie dodávateľa tovarov (náhradných dielov do automobilov) ako „*deklarovaného*“ podstatný, pretože po relevantnom a zmysluplnom spochybnení reálnosti materiálnej podstaty deklarovaných obchodov zo strany správcu dane prešla

dôkazná povinnosť tvrdiť a preukázať reálnosť zdaniteľných obchodov na sťažovateľku. Ak sťažovateľka zostala pasívna a nepredložila ďalšie dôkazy, je plne opodstatnený právny záver najvyššieho správneho súdu o tom, že neuniesla dôkazné bremeno v daňovom konaní. Kľúčovú námietku sťažovateľky, že nemôže byť nadmerne zaťažovaná dôkazným bremenom, preto ústavný súd vyhodnotil ako zjavne neopodstatnenú.

23. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a s právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

24. Sumarizujúc uvedené, ústavný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu v kontexte uplatnenej ústavnosťažostnej argumentácie nevykazuje z ústavného hľadiska nedostatky, ktoré by po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohli reálne viesť k vysloveniu porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 listiny a základných práv podľa čl. 41 ods. 1 a ods. 2 písm. c) a čl. 47 charty. Práve naopak, považuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu za logický a zrozumiteľne odôvodnený, preto ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

25. K rovnakému záveru ústavný súd dospel aj v obsahovo podobnej veci sťažovateľky (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia apríl 2016, bod 5), kde ústavnú sťažnosť odmietol uznesením č. k. II. ÚS 211/2024-23 zo 17. apríla 2024.

26. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 18. júna 2024

Miloš Maďar
predseda senátu