



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 281/2024-20

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara (sudca spravodajca) a sudcov Jany Baricovej a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDAKOVANÉ] zastúpenej KAIFER advokátska kancelária, s.r.o., Fibichova 11, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/85/2021 z 28. septembra 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 doručenou ústavnému súdu 8. januára 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) označeným rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľky o namietanom rozhodnutí správcu dane, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane v sume 19 995,65 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že Daňový úrad Košice, pobočka Spišská Nová Ves (ďalej len „správca dane“) po vykonanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobie vydal rozhodnutie č. 102273729/2019 z 2. októbra 2019, ktorým neuznal uplatnený nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z (dodávateľských) faktúr vyhotovených spoločnosťami [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], a [REDAKOVANÉ] (ďalej len „deklarovaní dodávateľia“), z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 100275212/2020 z 27. januára 2020 rozhodnutie správcu dane potvrdil. Krajský súd Košiciach rozsudkom sp. zn. 8S/54/2020 z 25. februára 2021 zamietol správnu žalobu sťažovateľky proti rozhodnutiu žalovaného. Proti uvedenému rozsudku sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší

správny súd napadnutým rozsudkom podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol ako nedôvodnú.

3. Podkladom na rozhodnutie daňových orgánov o vyrubení rozdielu dane boli závery z vykonaného dokazovania, z ktorého nebolo dostatočným spôsobom preukázané, že deklarovaní dodávatelia sťažovateľke skutočne dodali fakturované tovary a služby. Splnenie hmotnoprávných podmienok odpočítania dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov sťažovateľka oprela o existenciu dokladov o použití deklarovaných tovarov a služieb na ďalšie zdaniteľné plnenia (fakturácia tovarov a služieb konkrétnym odberateľom, resp. predložená fotodokumentácia ich použitia na ďalšie zdaniteľné plnenia). Tieto doklady boli predložené až vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly, teda až vo fáze vyrubovacieho konania. Správca dane vyhodnotil, že tieto, hoci neskôr predložené podklady nie sú relevantnými dôkazmi, ktoré by boli schopné preukázať, že deklarované tovary a služby reálne dodali práve deklarovaní dodávatelia. Podstatná námietka sťažovateľky v správnom súdnom konaní sa preto týkala najmä procesného postupu správcu dane nevykonaním, resp. nezohľadnením neskôr predložených dôkazov zo strany správcu dane. Správne súdy, akcentujúc procesnú pasivitu sťažovateľky v priebehu daňovej kontroly, potvrdili procesné závery daňových orgánov o tom, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno, v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložila doklady, ktorými by odstránila správcom dane deklarované a identifikované pochybnosti o reálnom dodaní fakturovaných tovarov a služieb, a teda nepreukázala splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane.

II.

Argumentácia sťažovateľky

4. Sťažovateľka považuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu za arbitrárny a neodôvodnený, odkláňajúci sa od ustálenej judikatúry najvyšších (európskych) súdnych autorít, s chybami v procese dokazovania (otázka rozloženia a presunu dôkazného bremena) s negatívnym vplyvom na hmotnoprávne posúdenie nároku na odpočítanie dane. Osobitne namieta dokazovanie vo vyrubovacom konaní a absenciu vysvetlenia vo vzťahu k odmietnutiu uplatneného práva na odpočet dane.

5. Obsahu prvého argumentačného okruhu dominujú procesné pochybenia správcu dane vo vyrubovacom konaní, a to vo vzťahu k dokazovaniu. Ústredná argumentácia sťažovateľky v správnom súdnom konaní upriamovala pozornosť na neuskutočnenie vyrubovacieho konania v takom rozsahu, ako to predpokladá daňový poriadok. Sťažovateľka zásadne trvala na tom, že správca dane odmietol vykonať dokazovanie v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľkou spolu s vyjadrením k protokolu z daňovej kontroly. Najvyššiemu správne súdu vytýka najmä:

a) tendenčné vyhodnotenie sťažnostných námietok sťažovateľky (v bode 24 prvej a tretej vety odôvodnenia napadnutého rozsudku);

b) neposkytnutie odpovede na procesne významnú otázku („či a ak áno, tak kedy malo prebehnúť vyrubovacie konanie v takom rozsahu ako predpokladá daňový poriadok a prečo bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených žalobcom spolu s vyjadrením z 24.7.2019“);

c) ústavne nekonformný výklad týkajúci sa nepotrebnosti vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní v rozsahu predložených dôkazov, ktorý je v rozpore s § 68 ods. 3 zákona v spojení s § 3

ods. 3 a § 24 ods. 4 č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) a ktorý sa prieči účelu a zmyslu vyrubovacieho konania;

d) arbitrárny, alibistický odklon (odporujúci zásadám právnej istoty) od citovaného nálezu ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 30/2018 vykladajúceho ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. týkajúce sa povinnosti vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní (v bode 25 odôvodnenia napadnutého rozsudku), ktorý je podľa sťažovateľky plne aplikovateľný v predmetnej právnej veci;

e) neakceptovanie dôkazov (bankové výpisy, výkazy dane z pridanej hodnoty) predložených spolu s vyjadrením k protokolu podľa § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. (časová koncentrácia) s nesprávnou interpretáciou o možnosti predložiť tieto dôkazy počas daňovej kontroly, čím došlo k obmedzeniu dokazovania vo vyrubovacom konaní iba na dôkazy predložené počas daňovej kontroly.

6. Druhý argumentačný okruh sa dotýka nedostatočného odôvodnenia vo vzťahu k podstatnej argumentácii sťažovateľky týkajúcej sa posúdenia jedného zo základných predpokladov na odpočet dane, a to (reálneho) uskutočnenia zdaniteľného plnenia a právnej otázky rozloženia/presunu dôkazného bremena s odkazom na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022 a na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/71/2017. Sťažovateľka je presvedčená o splnení všetkých zákonom požadovaných podmienok na uplatnenie nároku na odpočet dane. Predložením relevantných dôkazov s podrobným opisom dodaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa na vstupe vrátane dokladov o dodaní plnenia tretím osobám na výstupe (svojím odberateľom) vyčerpala sťažovateľka vlastné dôkazné bremeno. Pokiaľ ide o preukazovanie neexistencie plnenia v dôsledku okolností na strane dodávateľov alebo ich subdodávateľov, mal znášať dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu práve správca dane, čo sa v daňovom konaní nestalo. Preto aj vzhľadom na závery ústavného súdu nemôže obstať záver najvyššieho správneho súdu o nepreukázaní samotnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe. Popri podrobnej polemike s jednotlivými úvahami a závermi najvyššieho správneho súdu (obsiahnutými najmä v bodoch 31, 34, 37 odôvodnenia napadnutého rozsudku), ktoré považuje za ústavne neudržateľné (arbitrárne), sťažovateľka výtýka najvyššiemu správneému súdu aj to, že nedostala odpoveď na podstatné nastolené otázky (i), akými dôkazmi mala disponovať vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu (na vstupe) a (ii) akými dôkazmi správca dane vyvrátil tvrdenia a dôkazy ňou predložené v administratívnom konaní.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru) rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti pre arbitrárnosť a zjavnú neodôvodnenosť jeho právnych záverov k procesnej otázke dokazovania vo vyrubovacom konaní a k právnej otázke splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet dane.

8. V súvislosti s nastolenými otázkami je potrebné poukázať na aktuálnu judikatúru ústavného súdu a v nej obsiahnuté všeobecné východiská pre všeobecné súdy pri rozhodovaní vecí, kde proti sebe stoja daňové subjekty a orgány finančnej správy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty (IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 259/2022, I. ÚS 247/2023). Ústavný súd v kontexte vývoja judikatúry

Súdneho dvora Európskej únie uznáva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena pre oblasť dane z pridanej hodnoty nie sú priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu. Je však potrebné zdôrazniť, že odpočítanie dane je právom platiteľ'a 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 odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Odpočítanie dane nenastáva *ex lege*. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítanie daň len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľ'ov či odberateľ'ov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Vikingo Fővállalkozó).

9. Z rozhodovacej činnosti ústavného súdu vyplýva, že skutkovo a právne obdobné veci sťažovateľ'ky týkajúce sa rozhodnutí finančných orgánov o nároku na odpočítanie dane v konaní pred najvyšším správny súdom už boli predmetom ústavnoprávneho prieskumu. V konaní o ústavnej sťažnosti boli podrobené obe rozhodnutia, na ktoré poukazuje a z ktorých čerpal najvyšší správny súd (bod 39 odôvodnenia napadnutého rozsudku); (I) rozsudok sp. zn. 5Sfk/27/2021 z 28. júna 2023 v konaní vedenom pod sp. zn. IV. ÚS 72/2024 a (II) rozsudok sp. zn. 10Sžfk/39/2021 z 22. augusta 2023 v konaní vedenom pod sp. zn. II. ÚS 218/2024. Výsledkom konania pred ústavným súdom boli uznesenia (č. k. IV. ÚS 72/2024-18 z 20. februára 2024, právoplatné 5. marca 2024, a č. k. II. ÚS 218/2024-18 z 24. apríla 2024, právoplatné 5. júna 2024), ktorými boli ako zjavne neopodstatnené odmietnuté skôr podané ústavné sťažnosti sťažovateľ'ky.

10. Z predbežne prerokovanej ústavnej sťažnosti sťažovateľ'ky, ktorá je v podstatnej časti zhodná s predchádzajúcimi ústavnými sťažnosťami, možno vyvodiť, že odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu obsahuje, čo sa týka skutkových východísk a právneho posúdenia veci, obdobné závery ako v iných jej právnych veciach, ktoré už boli v konaní pred ústavným súdom (por. bod 9 tohto uznesenia, pozn.) preskúmané a rozhodnuté. Z uznesení IV. a II. senátu ústavného súdu vyplýva, že ústavný súd v rámci posúdenia dôvodnosti ústavných sťažností sťažovateľ'ky nezistil dôvody na vyhovie a zrušenie rozsudkov najvyššieho správneho súdu. Po identifikácii dvoch zásadných okruhov sťažnostných námietok (obsahovo zhodných s námietkami posudzovanej ústavnej sťažnosti, por. body 5 a 6 tohto uznesenia, pozn.), prostredníctvom ktorých ústavný súd konfrontoval ústavnú udržateľnosť rozsudkov najvyššieho správneho súdu, sa stotožnil s ich právnou argumentáciou o vecnej správnosti rozhodnutí správnych (daňových) orgánov o neuznaní uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

10.1. V rámci posudzovania opodstatnenosti námietky, ktorou sa sťažovateľ'ka domáhala plnohodnotného dokazovania vo vyrubovacom konaní (v zmysle § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.), ústavný súd podčiarkujúci konkrétne okolnosti v priebehu daňovej kontroly (pasivita sťažovateľ'ky) a vyrubovacieho konania (až následné predloženie skutkovo nerelevantných dôkazov) vyhodnotil, že zjavne nebolo potrebné vykonať extenzívne dokazovanie vo vyrubovacom konaní. Neopomenul ani druhý okruh sťažnostnej argumentácie týkajúci sa základu právnej veci, a to podstatného právneho záveru najvyššieho správneho súdu o nepreukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane medzi deklarovanými dodávateľ'mi sťažovateľ'ky a sťažovateľ'kou, ktorý nepovažoval za arbitrárny a ani za zjavne neodôvodnený.

11. Ak ústavný súd v konaní vedenom pod sp. zn. IV. ÚS 72/2024 a sp. zn. II. ÚS 218/2024 konštatoval, že námietky sťažovateľky (v podstatných častiach zhodný s touto ústavnou sťažnosťou, *pozn.*) neboli v súhrne spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť tam posudzovaných rozsudkov najvyššieho správneho súdu (sp. zn. 5Sfk/27/2021 z 28. júna 2023, sp. zn. 10Sžfk/39/2021 z 22. augusta 2023, *pozn.*), v tejto veci konštatuje, že nemá žiaden skutkový či právny dôvod odchyliť sa od skôr vyslovených záverov vyslovených v predmetných uzneseniach, a preto v tomto konaní na túto argumentáciu podľa § 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“) odkazuje bez potreby jej opakovania.

12. Ústavný súd sa v rámci predbežného prerokovania tejto ústavnej sťažnosti oboznámil s obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu, ktorý nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali. Ako to vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozsudku, na „spor“ o (ne)uskutočnenie vyrubovacieho konania a o skutkovej (ne)relevancii neskôr predložených dokladov preukazujúcich existenciu plnenia na výstupe, popretkávaných korektným právnym výkladom o podstate/účele daňového konania, vyrubovacieho konania, prenosu dôkazného bremena (najmä body 27 až 30) najvyšší správny súd reagoval, poskytol sťažovateľke dostatočné a podľa názoru ústavného súdu nie tendenčné či prekrútené odpovede na uplatnené námietky (najmä body 24, 25, 31, 33 až 37), ktoré možno zhrnúť z pozície ústavného súdu takto: primárny dôvod neuznania práva na odpočet dane spočíva v pôvodnej procesnej pasivite sťažovateľky vo fáze daňovej kontroly, práve v ktorej mala plnohodnotný priestor (por. bod 67 kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku krajského súdu) na kvalifikované preukázanie skutkového deja týkajúceho sa *priamo* zdaniteľného plnenia, a to *v priamom a úzkom* kontakte medzi deklarovanými dodávateľmi a sťažovateľkou (nie mimo ich vzájomného právneho vzťahu). Ani následná aktivita sťažovateľky vo vyrubovacom konaní predložením dokladov o existencii sporných plnení na výstupe v sebe neniesla potenciál zvrátiť ustálený skutkový stav, čo bolo riadne odôvodnené (por. bod 26, 31). Z dôvodu nepreukázania existencie materiálneho plnenia na vstupe a v dôsledku nepredloženia všetkých požadovaných podkladov nemožno konštatovať, že by sťažovateľka vyčerpala vlastné dôkazné bremeno, čo vylučuje aplikáciu záverov z nálezu ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 na jej právnu vec. Preto dostatočne odôvodnené právne posúdenie o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane nesignalizuje arbitrárnosť a porušenie práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

13. Sumarizujúc uvedené, ústavný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu (nadväzujúci na rozsudok krajského súdu) v kontexte uplatnenej sťažnostnej 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, považuje napadnutý rozsudok za logický a zrozumiteľne odôvodnený, preto ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

14. Pokiaľ ide o namietané porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, je nutné zdôrazniť, že právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych súdov a správnych orgánov v daňovom konaní, v ktorom došlo k vyrubeniu rozdielu dane. Je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), ktorá vylučuje

aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové veci, pretože tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006; Ferrazzini proti Taliansku, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001). Nejde teda o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku ESĽP nachádza v daňových veciach pri ukladaní daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru (Engel a spol. proti Holandsku, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a č. 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976). Preto ústavná sťažnosť vo vzťahu k čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je dôvodná a bolo potrebné ju podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú z dôvodu neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na konanie a rozhodovanie o sťažovateľkinej kasačnej sťažnosti.

15. 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 28. mája 2024

Miloš Maďar
predseda senátu