



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 229/2024-26

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 ústavných sťažnostiach sťažovateľky **ELDOS – EZ, s. r. o.**, Zelená voda 2076/5, Nové Mesto nad Váhom, IČO 43 785 921, zastúpenej **URBAN & PARTNERS s. r. o.**, advokátska kancelária, Červeňova 15, Bratislava, proti rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/45/2021 z 23. novembra 2023 a sp. zn. 1Sfk/45/2021 z 21. decembra 2023 takto

r o z h o d o l :

Ústavné sťažnosti **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavné sťažnosti sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 9. februára 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. 3Sfk/45/2021 z 23. novembra 2023. Ústavná sťažnosť sťažovateľky bola na ústavnom súde vedená pod sp. zn. Rvp 416/2024 a bola pridelená sudkyňi spravodajkyňi Jane Baricovej, členke I. senátu ústavného súdu.

1.1. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka (daňový subjekt, ktorý vykonáva podnikateľskú činnosť) sa správnou žalobou v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 100944335/2020 z 26. mája 2020 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočky Stará Ľubovňa (ďalej len „správca dane“) č. 102707708/2019 z 22. novembra 2019, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 17 518,68 eur za zdaňovacie obdobie marec 2018. Správca dane v rámci vykonanej daňovej kontroly preskúmaním účtovných prípadov, ako aj všetkých dokladov, ktoré sú

potrebné na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti, zistil jednak to, že sťažovateľka porušila § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“), keď ako povinný subjekt neodviedla daň z plnení uvedených na faktúrach od dvoch dodávateľov [redacted] – [redacted] a [redacted], ako aj to, 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 o dani z pridanej hodnoty z obchodov s [redacted], [redacted], [redacted] a [redacted] za dodanie tovarov a služieb, keďže jej reálne dodané neboli. So zisteniami správcu dane sťažovateľka nesúhlasila tvrdiac, že svoje dôkazné bremeno uniesla a že nemôže zodpovedať za konanie, resp. nekontaktnosť svojich obchodných partnerov.

1.2. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 2S/53/2020-98 z 29. júla 2021 žalobu sťažovateľky, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia finančného riaditeľstva, zamietol ako nedôvodnú [§ 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)] s tým, že ich považuje za vecne správne a v súlade so zákonom. Krajský súd 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 neprímeranom prenose na sťažovateľku ako nedôvodné (body 72 až 90 rozsudku krajského súdu).

1.3. 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.

1.4. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú (§ 461 SSP). Vychádzajúc z toho, že kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo, či sťažovateľka uniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov, najvyšší správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na to, že v daňovom konaní je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), požiadavkou na preukázanie formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu, ako aj odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva, čo napokon vyplýva aj z judikatúry ústavného súdu (I. ÚS 241/04, I. ÚS 377/2018 a iné). Podľa názoru najvyššieho správneho súdu v posudzovanom prípade správca dane aj finančné riaditeľstvo vzniesli dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok aj formálnych podmienok práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo sporných obchodov sťažovateľky. Nie je v rozpore s dôkazným bremenom daňového subjektu ani postavením správcu dane, keď pri nedostatočných dôkazoch predložených daňovým subjektom správca dane vykoná zisťovanie u deklarovaných dodávateľov kvôli overeniu, či boli naplnené hmotnoprávne predpoklady odpočítania dane vrátane uskutočnenia tvrdeného plnenia. Ak chýbajú dostatočné zistenia podporujúce tvrdenia daňového subjektu, a na druhej strane správca dane už zistil dostatočné dôkazy, ktoré daňovým subjektom tvrdenú verziu udalostí ďalej spochybňujú, resp. jeho nekonkrétne tvrdenia sa nepotvrdzujú ani

relevantným vykonaným dokazovaním u tzv. subdodávateľov, správca dane nie je povinný vykonávať ďalšie detailné zisťovania. Skutkový stav musí byť zistený tak, aby správcovi dane poskytol dostatočný podklad na rozhodnutie, čo v prípade sťažovateľky splnené bolo. Závery správcu dane sa netýkali prípadného daňového podvodu, preto ani judikatúra kasačného súdu, na ktorú sťažovateľka poukázala v kasačnej sťažnosti, v tomto prípade nebola relevantná.

2. V ten istý deň, teda 9. februára 2024, bola ústavnému súdu doručená ústavná sťažnosť sťažovateľky vo veci namietaného porušenia jej základných práv 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) charty rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/45/2021 z 21. decembra 2023. Ústavná sťažnosť sťažovateľky bola na ústavnom súde vedená pod sp. zn. Rvp 417/2024 a bola pridelená sudcovi spravodajcovi Petrovi Molnárovi, predsedovi II. senátu ústavného súdu.

2.1. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka sa správnou žalobou v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva č. 100944397/2020 z 26. mája 2020 potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane č. 102772917/2019 z 2. decembra 2019, ktorým vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil sťažovateľke rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 8 087,29 eur za zdaňovacie obdobie jún 2018. Aj v tomto prípade 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 o dani z pridanej hodnoty z obchodov s [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] za dodanie tovarov a služieb, keďže jej reálne dodané neboli. So zisteniami správcu dane sťažovateľka nesúhlasila tvrdiac, že svoje dôkazné bremeno uniesla a že nemôže zodpovedať za konanie, resp. nekontaktnosť svojich obchodných partnerov.

2.2. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 2S/54/2020-95 z 29. júla 2021 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. Krajský súd 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 72 až 90 rozsudku krajského súdu).

2.3. 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.

2.4. 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/45/2021 z 23. novembra 2023 (bod 1.4), ktoré boli relevantné aj v posudzovanom prípade. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu v danom prípade nezostala nezodpovedaná žiadna práva otázka, ktorej riešením by sa mal osobitne zaoberať.

3. Ústavný súd uznesením č. k. PLs. ÚS 26/2024-6 z 20. marca 2024 rozhodol o spojení vecí uvedených v bode 1 a 2 na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 416/2024.

II.

Argumentácia sťažovateľky

4. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach [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“)] zhodne tvrdí, že dôkazné bremeno v daňových konaniach uniesla a že nemôže zodpovedať za konanie, resp. nekontaktnosť svojich obchodných partnerov, v súvislosti s čím namieta postup správcu dane pri dokazovaní, ktorý považuje za svojvoľný, nemajúci oporu v daňovom poriadku a v konečnom dôsledku vedúci k tomu, že sťažovateľke bol odopretý nárok na odpočítanie DPH. V tomto kontexte považuje aj napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu za nepresvedčivé, nedostatočne odôvodnené a arbitrárne.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

5. Podstatou ústavných sťažností je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústava a podľa čl. 36 ods. 1 listiny a základných práv podľa čl. 41 ods. 1 a ods. 2 písm. c) a čl. 47 charty rozsudkami najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/45/2021 z 23. novembra 2023 (bod 1.4) a sp. zn. 1Sfk/45/2021 z 21. decembra 2023 (bod 2.4), ktoré považuje za nepresvedčivé, nedostatočne odôvodnené a arbitrárne vo vzťahu k otázke prenosu dôkazného bremena v daňových konaniach na daňový subjekt (body 1.1, 2.1 a 4).

6. 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 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. 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 odpovede 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 prerokovanej 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).

7. Vzhľadom na predmet posudzovaného konania (bod 5) 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-záväzkových vzťahov. Úlohou ústavného súdu preto bolo v rámci predbežného prerokovania ústavných sťažností posúdiť, či sa najvyšší správny súd náležite vysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľky a či konania pred ním neboli poznačené takou kvalifikačnou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu. Napadnuté rozsudky 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 správcu dane, ktoré mu predchádzali.

8. Hoci v posudzovanom prípade sťažovateľka ústavnému súdu rozhodnutia orgánov verejnej správy nepredložila, ich obsah je podrobne zaznamenaný v rozsudkoch krajského súdu (body 1.2 a 2.2) tvoriacich prílohy ústavných sťažností, pričom z nich vyplýva, že nešlo o skutkovo a právne identické veci s vecou, na ktorú ako na ustálenú judikatúru sťažovateľka poukazovala v kasačných sťažnostiach – t. j. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021 (body 1.3 a 2.3), ktorým rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť finančného riaditeľstva proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-59 z 15. februára 2017 v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Bratislave 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 nehodnovernosť; uvedený rozsudok najvyššieho súdu mal slúžiť „pre potreby ďalších kasačných konaní v obdobných veciach tých istých účastníkov, ktoré doposiaľ nie sú skončené“.

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

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

11. 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. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. decembra 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. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. decembra 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. decembra 2021, bod 30).

12. 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. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012, body 55 – 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 z 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. decembra 2021, bod 28).

13. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych 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).

14. 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.

15. 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.“.

16. 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.

17. 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).

18. Preskúmaním napadnutých rozsudkov ústavný súd zistil, že najvyšší správny súd pri rozhodovaní o kasačných sťažnostiach 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 napadnutých rozsudkov vyplýva zrozumiteľný, jasne formulovaný a pre vec samu podstatný právny záver, že dôkazné bremeno, ktorým bola sťažovateľka zaťažovaná v daňových konaniach, najvyšší správny súd nepovažoval za neprimerané. Dôvodné pochybnosti týkajúce sa splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočet dane boli postavené na množstve listinných dôkazov aj svedeckých výpovedí týkajúcich sa reťazca [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] ako

deklarovaných dodávateľov tovarov a služieb a sťažovateľky ako ich odberateľky, ktorá však nepredložila ďalšie dôkazy, ktorými by vyvrátila dôvodné pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení.

19. Aj v posudzovanom prípade je označenie dodávateľov tovarov a služieb ako „*deklarovaných*“ 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 neunesla dôkazné bremeno v daňovom konaní. Kľúčovú námietku sťažovateľky, že nemôže byť nadmerne zaťažovaná dôkazným bremenom, preto ústavný súd vyhodnotil ako zjavne neopodstatnenú.

20. Sumarizujúc uvedené, ústavný súd uzatvára, že napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu v kontexte uplatnenej ústavnosťažostnej argumentácie nevykazujú 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, napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu považuje za logické, zrozumiteľne a vyčerpávajúcim spôsobom odôvodnené, preto ústavné sťažnosti odmietol ako zjavne neopodstatnené podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

21. Vzhľadom na odmietnutie ústavných sťažností 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 25. apríla 2024

Miloš Maďar
predseda senátu