



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 103/2024-13

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 **Alis Slovakia s.r.o.**, Štúrova 129, Vranov nad Topľou, IČO 36 487 937, zastúpenej Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/117/2022 z 27. októbra 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 Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 29. januára 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) sp. zn. 3Sfk/117/2022 z 27. októbra 2023 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“). Navrhuje napadnutý rozsudok 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 správnou žalobou v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 100433061/2021 z 15. marca 2021 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočky Vranov nad Topľou (ďalej len „správca dane“) č. 101838872/2020 z 26. novembra 2020, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 a 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“) určil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 25 382,54 eur za zdaňovacie obdobie jún

2016, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 16 451,23 eur a vyrubil daň v sume 8 931,31 eur. 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, že sťažovateľka si uplatnila právo na odpočítanie DPH v sume 25 382,54 eur z obchodov s obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ], za dodanie tovaru (akrylátovej živice), ktorý jej reálne dodaný nebol, preto ho ani nemohla späťne odkúpiť. S uvedeným záverom správcu dane sťažovateľka nesúhlasila, pričom tvrdila, že správca dane v procese dokazovania pochybil a že finančné riaditeľstvo v skutkovo a právne obdobnej veci týkajúcej sa totožnej obchodnej transakcie dospelo k jej odlišnému právnomu posúdeniu.

3. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 1S/26/2021-109 zo 7. apríla 2022 správnu žalobu sťažovateľky zamietol ako nedôvodnú [§ 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)] s tým, že rozhodnutia správcu dane a finančného riaditeľstva považuje za vecne správne a v súlade so zákonom. Krajský súd s poukazom na to, 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 ako nedôvodné (body 100 až 143 rozsudku krajského súdu).

4. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, namietajúc nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, pričom zotrvala na námietkach vznesených v správnej žalobe týkajúcich sa prenosu dôkazného bremena.

5. 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, v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že v daňovom konaní je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie hmotnoprávnych 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 oslobodenie od dane z dôvodu zneužitia práva, v súvislosti s čím poukázal na relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie [(ďalej len „Súdny dvor“); vo veciach Senatex GmbH, C-518/14 z 15. 9. 2016; Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020; Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. 12. 2021; Ferimet SL, C-281/20 z 11. 11. 2021, SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. októbra 2017 a iných], judikatúru ústavného súdu (sp. zn. II. ÚS 705/2017, sp. zn. I. ÚS 377/2018, sp. zn. IV. ÚS 86/2022 a sp. zn. I. ÚS 259/2022), ako aj svoju vlastnú judikatúru (napr. R 6/2020 a R 26/2021). Podľa názoru najvyššieho správneho súdu v posudzovanom prípade správca dane aj finančné riaditeľstvo vzniesli dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych podmienok aj formálnych podmienok práva na odpočítanie DPH zo sporných obchodov sťažovateľky, keďže dvakrát predala deň po sebe rovnaké množstvo tovaru dvom rozdielnym subjektom (obchodným spoločnostiam), pričom preprava tovaru bola preukázaná len v rámci jedného obchodného reťazca, do ktorého však obchodná spoločnosť [REDAKOVANÉ], nepatrila, a preto ho následne nemohla prediť sťažovateľke s minimálnym ziskom, len na účel zvýšenia svojho obratu. Sťažovateľka tak ani podľa názoru najvyššieho správneho súdu v daňovom konaní nepreukázala, že sporné množstvá tovaru skutočne nadobudla, a skutočnosť, že obchody

neuzatvorila vo forme písomnej zmluvy, jej konanie neospravedlňuje. Na uvedenom závere nemohli nič zmeniť ani prípadné rozdiely s inými rozhodnutiami finančného riaditeľstva týkajúce sa inej fázy konania, iných daňových subjektov, a teda aj iného rozsahu vykonaného dokazovania.

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 vznáša námietky proti postupu správcu dane v daňovom konaní týkajúce sa vyhodnotenia dôkazov, ktorý považuje za svojvoľný tvrdiac, že z nesprávne uvedeného dátumu na faktúrach vystavených obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ], ktorý považuje za formálnu chybu, nemožno automaticky vyvodit' záver o neexistencii tovaru dodaného sťažovateľke, ktorý v konečnom dôsledku viedol k tomu, že jej bol odopretý nárok na odpočítanie DPH. Zároveň poukazuje na to, že pri ústnom prejednaní veci správcom dane konateľovi obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], nemohla klásť otázky, keďže jeho výpoveď prevzal z iného administratívneho spisu a jej návrh na doplnenie dokazovania zamietol. V tomto kontexte považuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu za nepresvedčivý a nedostatočne odôvodnený.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/117/2022 z 27. októbra 2023 (bod 5), ktorý považuje za nepresvedčivý a nedostatočne odôvodnený vo vzťahu k otázke prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní (bod 6).

8. Na tomto mieste 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 zvýrazňuje svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva. Preto sa ústavný súd v tomto konkrétnom prípade nebude sústreďovať na prieskum zákonnosti samotného preukazovania a vyhodnotenia reálnosti dodania zdaniteľného plnenia dodávateľom a z toho plynúcich právnych záverov, čo predovšetkým predstavuje úlohu správneho súdnictva. 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 rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali.

9. Ústavný súd pritom zdôrazňuje, že ako nezávislý súdny orgán ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 311/05). Skutkový stav a práve závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné

(IV. US 43/04). O svojvôli (arbitrárnosti) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (III. ÚS 264/05, ZNaU 100/2005).

10. V prípade veci sťažovateľky týkajúcej sa preukazovania materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty, kde popri sebe stáli sťažovateľka ako daňový subjekt a orgány finančnej správy, je podstatnou jej námietka týkajúca sa procesnoprávneho charakteru v súvislosti s neprimeraným zaťažením dôkazného bremena a na to nadväzujúce nesprávne právne posúdenie o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočet dane.

11. V kontexte vývoja judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa spoločného systému DPH (vo veciach Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012; Senatex GmbH, C-518/14 z 15. septembra 2016; SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10. 2017; Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020; Ferimet SL, C-281/20 z 11. 11. 2021; Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. 12. 2021 a iných) a 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 uznáva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena pre oblasť dane z pridanej hodnoty nie je 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 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 odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Odpočítanie dane nenastáva *ex lege*. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítať daň 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 (I. ÚS 24/2024).

12. Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

13. Daňový subjekt sa nemôže dovolávať splnenia svojej dôkaznej povinnosti v daňovom konaní, ak po tom, ako správca dane preskúmaním konkrétneho účtovného prípadu a relevantných účtovných dokladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dokladov (dôkazov) predložených daňovým subjektom, daňový subjekt následne uvedené spochybenie správcu dane nedokázal vyvrátiť ďalšími dôkazmi. 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.

14. Z obdobných ustálených východísk týkajúcich sa dokazovania v daňovom konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočet dane argumentačne podporených judikatúrou Súdneho dvora, ústavného súdu a najvyššieho súdu vychádzal aj najvyšší správny súd (najmä body 4 až 61 napadnutého rozsudku) a následne ich aplikoval na prípad sťažovateľky (body 64 až 84 napadnutého rozsudku), vysporiadajúc sa aj s ďalšími námietkami sťažovateľky (bod 86 až 89 napadnutého rozsudku)

15. Vzhľadom na námietky sťažovateľky vznesené v ústavnej sťažnosti ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku), ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na skutkový stav zistený správcom dane, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky. Najvyšší správny súd pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky rešpektoval nielen relevantnú judikatúru ústavného súdu, ale aj Súdneho dvora.

16. V danom prípade nič nenasvedčuje tomu, že by sťažovateľka v daňovom konaní, resp. vo vyrubovacom konaní nemala možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho správneho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu. Úkony správcu dane je potrebné vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší správny súd s poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel k záveru, že sťažovateľka v daňovom konaní neuniesla dôkazné bremeno, nemožno konštatovať, že svoje rozhodnutie odôvodnil nedostatočne a nepresvedčivo.

17. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnymi závermi najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu (m. m. II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010, I. ÚS 380/2021).

18. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania všeobecných súdov vymedzený v I. časti tohto uznesenia ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru [k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 8. 6. 1976, bod 82; Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31; ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017, I. ÚS 118/2021 a iných].

19. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

20. 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 21. februára 2024

Miloš Maďar
predseda senátu