



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 50/2024-28

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára a sudcov Ivana Fiačana (sudca spravodajca) a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **VITAR SLOVAKIA, spol. s r.o.**, Horná Kružná 5577/52, Vrútky, IČO 36 313 190, zastúpenej HALADA advokátska kancelária s.r.o., Kapitulská 21, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/19/2021 zo 16. augusta 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 doručенou ústavnému súdu 18. decembra 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd označeným rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorým potvrdil neakceptovanie uplatneného odpočtu DPH zo strany daňovej správy.
2. Rozhodnutím daňového úradu z 30. júla 2019 bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) 31 709,60 eur za zdaňovacie obdobie jún 2012. O sťažovateľkinom odvolaní Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodlo 15. novembra 2019 tak, že rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.
3. Podstata oboch rozhodnutí spočívala v tom, že sťažovateľke s určitou pozíciou v rámci širšieho reťazca dodávok tovaru nebol uznaný uplatnený odpočet DPH pri dodaní tovaru iným platiteľom DPH v tuzemsku (██████████). Sťažovateľke následne nebolo uznané právo na oslobodenie tovaru od DPH pri dodaní tovaru inému platiteľovi DPH – obchodnej spoločnosti ██████████ do iného členského štátu Európskej únie v celkovej výške 158 994 eur bez DPH.
4. Proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva sa sťažovateľka bránila podaním správnej žaloby, ktorú Krajský súd v Žiline (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. 30S/198/2019-170 z 20. októbra 2020 zamietol. Podľa krajského súdu sťažovateľka nepreukázala základný

predpoklad, a to splnenie vecných podmienok na odpočítanie dane – konkrétne dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre. Dôvodom neuznania nároku na odpočítanie dane tak nebol preukázaný daňový podvod na ktoromkoľvek stupni reťazca, ale to, že nebolo preukázané dodanie tovaru jej dodávateľom podľa dodávateľských faktúr. Pri oprávnenom spochybnení reálneho dodania tovaru a služieb podľa dodávateľských faktúr neunesla sťažovateľka svoje dôkazné bremeno a novými dôkazmi toto reálne dodanie nepreukázala.

5. Najvyšší správny súd sťažovateľkou podanú kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú. Poukázal pritom na to, že sťažovateľka musí okrem iného preukazovať reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľka tvrdila, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ju vo vzťahu k tomuto tvrdeniu dôkazné bremeno, ktoré pokiaľ neunesie, zostáva iba nepreukázaným tvrdením. Najvyšší správny súd uviedol, že odpočítanie dane nenastáva zo zákona, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie materiálnej a formálnej podmienky. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. Na splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane preto nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

6. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že v tejto veci existujú pochybnosti nielen v osobe dodávateľa, ale aj v tom, či zdaniteľné plnenia boli materiálne realizované tak, ako to sťažovateľka deklarovala na účely odpočtu DPH. Stotožnil sa so záverom krajského súdu, podľa ktorého nebola preukázaná reálna existencia a dodanie prepravovaného tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci. Najvyšší správny súd zdôraznil, že nebol preukázaný ani pôvod tovaru, ani jeho preprava a ďalší osud a že faktúry odberateľa sťažovateľky (██████████) pre ďalších bulharských odberateľov predstavovali iba formálne prevody a neodrážali realitu. Najvyšší správny súd pripomenul, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi z plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane môže byť odopreté, pokiaľ uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si toto právo uplatňuje. Správne orgány podľa najvyššieho správneho súdu dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení sťažovateľky bolo spochybnené uskutočnenie a predovšetkým aj existencia zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom. Preto podľa najvyššieho správneho súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry (preukázanie podvodného konania) v zmysle uznesenia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó z 3. 9. 2021 (ďalej len „rozhodnutie Vikingo“). Vzhľadom na blízkosť právnej otázky a v súlade s § 464 ods. 1 Správneho

súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) najvyšší správny súd odkázal na odôvodnenie svojho rozsudku sp. zn. 8Sžfk/12/2021, s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil.

II.

Argumentácia sťažovateľky

7. Sťažovateľka v prvom rade namieta rozloženie dôkazného bremena a jeho prenesenie na sťažovateľku. Najvyšší správny súd podľa nej nesprávne posúdil jej nárok na odpočítanie DPH a neprimerane ju zaťažil dôkazným bremenom. Druhá námietka súvisí s dobromyseľnosťou sťažovateľky o jej vedomosti, či transakcie boli zaťažené daňovým podvodom. Sťažovateľka ďalej namieta, že najvyšší správny súd v rozpore s krajským súdom a finančnou správou prijal rozdielne skutkové závery. Napokon namieta aj nerešpektovanie právnej istoty v súvislosti s ustálenosťou rozhodovacej praxe správneho súdnictva.

8. Závery najvyššieho správneho súdu objektivizované v napadnutom rozsudku sa sťažovateľke javia arbitrárne. Nesúhlasí s tým, že ak sa dodanie určitého tovaru nepodarí okrem kontrolovaného daňového subjektu, v ktorého pozícii sa nachádza, preveriť aj u iného daňového subjektu, respektíve pokiaľ sa nepodarí zistiť pôvod tovaru v rámci širšieho reťazca dodávok tovaru, kontrolovaný daňový subjekt nemôže uniesť dôkazné bremeno na preukázanie dodávky tovaru. Sťažovateľka uvádza, že uniesla svoju časť dôkazného bremena, lebo predložila relevantné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru, pričom pochybnosti týkajúce sa realizovaného obchodu z nich nevyplývajú. Konkrétne poukazuje na daňové doklady, účtovníctvo, rámcové kúpne zmluvy, potvrdené dodacie listy, výpisy z bankových účtov, viaceré čestné vyhlásenia, výpisy z registra identifikačných čísel DPH a podpísané medzinárodné nákladné listy CMR.

9. Sťažovateľka uvádza, že za preverenie správnosti predložených dokladov u tretích osôb nenesie zodpovednosť. Dôkazné bremeno nesie správca dane a ak ho neunesie, napríklad pre nečinnosť alebo nekontaktnosť tretích osôb, nemožno prijať záver o pochybnej povahe predložených dôkazov. Daňový subjekt podľa nej nemá možnosť primäť tretiu osobu s určitou pozíciou v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorá je v styku so správcom dane nečinná, aby správcovi dane poskytla súčinnosť alebo predložila požadované doklady súvisiace s obchodom. Správca dane nemôže požadovať preukazovanie avizovaných skutočností od daňového subjektu za predpokladu, že tento svoje dôkazné bremeno predložením relevantných dokladov už vyčerpal. Len pri dôvodných pochybnostiach o vierohodnosti a správnosti dokladov znáša dôkazné bremeno daňový subjekt. Sťažovateľka odmieta, že by to v jej prípade platilo.

10. Sťažovateľka ďalej pripomína, že ak existujú dôkazy, že daňový subjekt tovar nadobudol alebo dodal tak, ako to vyplýva z dodávateľských a odberateľských faktúr, teda ak je zřejmé, že došlo k reálnej dodávke tovaru, pochybnosti o predošlých či nasledujúcich transakciách s tovarom nemôžu ísť na ťarchu daňového subjektu. Správca dane podľa sťažovateľky nemôže od kontrolovaného daňového subjektu požadovať preukázanie uskutočnenia iných ako kontrolovaných obchodov.

11. Keďže napriek uvedeným okolnostiam správca dane naďalej spochybňoval dodanie tovaru sťažovateľke od [REDAKOVANÉ], sťažovateľka navrhla, aby túto skutočnosť preveril výsluchom svedkov [REDAKOVANÉ] z ktorých vyplýva verifikácia sťažovateľkou predložených dokladov, keďže obaja svedkovia hodnovernosť skutočností zachytených v dokladoch potvrdili.

Správca dane aj správne súdy následne vychádzali z predpokladu, že dôkazom vyvracajúcim hodnovernosť sťažovateľkou predložených dôkazov a svedeckých výpovedí sú rozhodnutia iných správcov dane z iných daňových konaní, v ktorých boli iným daňovým subjektom v iných článkoch reťazca dodávok tovaru vyrubené daňové povinnosti pre nepreukázanie avizovaných dodávok. Takéto vnímanie hodnotenia dôkazov je podľa sťažovateľky nesprávne a nemôže mať za následok spochybnenie sťažovateľkou dodaných dôkazov. Pre posúdenie, či sťažovateľke vzniklo právo na odpočet DPH a následné oslobodenie dodania tovaru od DPH, je nepodstatné, či sa správcovi dane podarí zistiť pôvod tovaru, respektíve to, kde tovar napokon skončil. Rozhodné je, že daňový subjekt tovar reálne nadobudol a následne ho reálne dodal odberateľovi.

12. Sťažovateľka z judikatúry Súdneho dvora odvodzuje, že pochybnosti správcu dane o predchádzajúcich alebo nasledujúcich článkoch reťazca dodávok tovaru, ktorých účastníčkou priamo nebola, by sa mohli týkať jej práv len v takom prípade, ak by vedome participovala na prípadnom podvodnom konaní. Taká vedomosť sťažovateľky sa nepreukázala, pretože o nezrovnalostiach sa dozvedela až z výsledkov daňovej kontroly. Inak povedané, ak správca dane nespochybňuje existenciu tovaru, ale spochybňuje samotného dodávateľa, teda dodanie tovaru určitým subjektom, musí sa skúmať dobromyseľnosť daňového subjektu vo vzťahu k prípadnému podvodnému konaniu v rámci reťazca dodávok. Ak sa takáto dobromyseľnosť nevyvráti, právo na odpočet DPH nemožno daňovému subjektu uprieť.

13. Najvyšší správny súd podľa sťažovateľky pochybil aj z dôvodu, že v napadnutom rozsudku nereflektoval svoju doterajšiu judikatúru, od ktorej sa bez relevantného vysvetlenia odklonil. Najvyšší správny súd sa odvoláva na rozhodnutia, ktoré nemajú povahu ustálenej súdnej praxe a publikovaných judikátov, pričom relevantné judikáty odmietol aplikovať. Takýto postup najvyššieho správneho súdu je podľa sťažovateľky v rozpore s princípom právnej istoty. Najvyšší správny súd sa napokon v odôvodnení nevyrovnal ani so zásadnými argumentmi sťažovateľky, ktoré mohli mať pre rozhodnutie podstatný význam. V tomto dôsledku je podľa sťažovateľky napadnutý rozsudok nepreskúmateľný.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

14. Podľa čl. 127 ústavy ústavný súd, okrem iného, rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a ktorá bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom. Každú takúto sťažnosť ústavný súd predbežne prerokuje podľa § 56 ods. 1 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“).

15. Podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní odmietnuť ústavnú sťažnosť, ktorá je zjavne neopodstatnená. Za zjavne neopodstatnenú možno podľa ustálenej judikatúry považovať takú ústavnú sťažnosť, pri ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 391/2019, I. ÚS 403/2019, I. ÚS 418/2019 s početnými odkazmi na predchádzajúcu judikatúru).

16. Ústavný súd konštatuje, že ústavná sťažnosť je zjavne neopodstatnená.

17. Ústavný súd musí k téme ústavného prieskumu veci daňového práva a zvlášť odpočtov DPH uviesť, že vzťah medzi občanmi, jednotlivcami na jednej strane a štátnou mocou na strane druhej sa veľmi subtilne formuje práve prostredníctvom daňovej povinnosti. Nezákonne dorubená daň môže oslabovať dôveru či lojalitu k štátnej moci. Na druhej strane však treba vnímať aj problém nezákonných „vratiek“ DPH. Ústavný súd preto vo svojej rozhodovacej činnosti požaduje dôkladnejšie a detailnejšie rozhodovanie najvyššieho správneho súdu a daňových úradov vychádzajúce z judikatúry Súdneho dvora (porov. NAĎ, P. Poznámka k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Šzfk/44/2019 z 24. novembra 2020. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2021, č. 2, s. 41.; IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 259/2022). Touto perspektívou posúdil aj napadnuté rozhodnutie a skúmal, či nie je dôvod odkloniť sa od už rozhodnutých ústavných sťažností sťažovateľky, ktoré sú prakticky identické (III. ÚS 432/2023, III. ÚS 16/2024).

18. Vychádzajúc z rozhodovacej praxe Súdneho dvora, ústavný súd poznamenáva, že len pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 rozhodnutia Vikingo). Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a v zásade ani nemusí nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom na daňový subjekt. Napokon, opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (bod 44 rozhodnutia Vikingo, bod 28 rozsudku Súdneho dvora vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie z 9. 12. 2021).

19. Ústavný súd podotýka, že judikatúra správnych súdov sa jasne ustálila aj v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 341/2023). V obdobných prípadoch považoval ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcom dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak, ako len predložením spochybnených daňových dokladov (napr. IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

20. Aplikujúc uvedené východiská na sťažovateľkinu vec, podstatou a účelom konkrétneho daňového konania bolo hodnoverné preukázanie samotnej realizácie zdaniteľných obchodov. Je totiž potrebné dôsledne diferencovať medzi (i) potrebou preukázania vlastného uskutočnenia, a teda reálnosti existencie zdaniteľnej transakcie na jednej strane, a (ii) pochybnosťami o identite dodávateľa alebo odberateľa či presnom priebehu dodávateľsko-odberateľského reťazca pri reálnosti zdaniteľnej transakcie na druhej strane. V danej veci šlo o prvý prípad, keďže sťažovateľka v daňových konaniach predložila doklady, ktorými disponovala, a orgány

finančnej správy dospeli k právnomu posúdeniu, že sťažovateľka dostatočne nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení.

21. Konkrétne je nutné poukázať na to, že orgány finančnej správy na základe skutočností zistených v súvislosti s jednotlivými článkami dodávateľsko-odberateľského reťazca, ktorého súčasťou bola aj sťažovateľka, uviedli, že sťažovateľkou predložené doklady sú len formálnym dôkazom nepreukazujúcim, že k zdaniteľným obchodom deklarovaným uvedenými dokladmi skutočne došlo. Finančná správa so zreteľom na konkrétne výsledky dokazovania uviedla, že nebolo preukázané dodanie tovaru, jeho reálna preprava a ani jeho prijatie.

22. Správny súd ďalej uviedol, že úlohou správcu dane je zistiť, či vo vzťahu k sťažovateľkou predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie DPH súčasné splnenie tak materiálnej podmienky, ako aj formálnej podmienky. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH, presne odrážajú skutočne realizované plnenie. Správca dane môže svojimi zisteniami spochybníť, či zdaniteľné plnenia boli realizované, a v takom prípade vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, čím dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. K tomu došlo aj v danom prípade.

23. Správny súd v konkrétnych skutkových okolnostiach poukázal, popri skutočnostiach konštatovaných finančnou správou, aj na ďalšie okolnosti. V súvislosti s výpoveďami svedkov podotkol, že v týchto výpovediach existujú zásadné rozpory. Výpovede nepreukázali konkrétne dodanie tovarov alebo prepravy týchto tovarov. Konkrétne z výpovede svedka ■■■■■, ktorý pracoval v sklade sťažovateľovho dodávateľa ■■■■■, v zmysle rozsudku správneho súdu vyplýva, že odmenu za svoje služby fakturoval len ■■■■■, a sťažovateľka mu za služby žiadnu odmenu nevyplácala, hoci bol s ňou v zmluvnom vzťahu. Tovar na paletách nerozbaloval, palety nerozoberal, tieto boli obalené priesvitnou fóliou. Správny súd uzavrel, že uzavretie takejto zmluvy sa javí účelové a reálny obsah týchto úkonov je spochybnený. Z výpovede svedka ■■■■■ vyplýva, že svedok najskôr poprel zabezpečovanie prepravy tovaru (v rozpore s jeho čestným vyhlásením) a následne výpoveď zmenil s tým, že „*nevie presne, ako to bolo a že možno išlo aj o kamióny*“. Na potvrdenie prisľúbil predložiť dôkazný materiál, ktorý však nepredložil. Svedok nevedel vysvetliť rozpor medzi čestným vyhlásením z 5. marca 2015 o mieste dodania tovaru a faktúrami a dodacími listinami. Ani výpoveď svedka ■■■■■ nepreukázala reálne dodanie tovaru jednak sťažovateľke, jednak v predošlých článkoch dodávateľsko-odberateľského reťazca. Obdobné závery vyplývajú aj z výpovede svedka ■■■■■ a z ďalšieho dokazovania vykonaného správcou dane. Čestné vyhlásenia dodané sťažovateľkou považoval správny súd za protirečivé s inými dôkazmi.

24. Pokiaľ ide o argumentáciu sťažovateľky súvisiacu s existenciou daňového podvodu v dodávateľsko-odberateľskom reťazci a potrebou vedomosti o ňom, z rozsudku správneho súdu vyplýva, že dôvodom neuznania nároku na odpočítanie dane nebol daňový podvod na ktoromkoľvek stupni reťazca (t. j. situácia, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, respektíve nimi vytvoreného reťazca, si nesplní daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší účastník si ju, naopak, odpočíta, a to na účely získania protiprávneho zvýhodnenia), ale oprávnené spochybnenie reálneho dodania tovaru a služieb a neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou,

ktoré by smerovalo k preukázaniu dodávky. V tejto súvislosti sa správny súd vyjadril aj k neaplikovateľnosti sťažovateľkou uvádzanej rozhodovacej praxe Súdneho dvora.

25. Najvyšší správny súd potvrdil závery správneho súdu. Poukázal na to, že dôkazné bremeno na preukázanie reálneho dodania tovaru a služieb zaťažuje sťažovateľku. Následne, konformne s rozhodovacou praxou ústavného súdu podotkol, že zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie (I. ÚS 241/07).

26. Najvyšší správny súd odkazom na vec sp. zn. 8Sžfk/12/2021 upozornil na nezrovnalosti a neštandardné momenty vo výpovediach svedkov [REDAKOVANÉ], ako aj na doložené čestné vyhlásenia rezultujúce v tom, že predmetná dôkazná materiál nepreukazuje uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie marec 2012. Z hľadiska unesenia dôkazného bremena sa najvyšší správny súd nestotožnil s tým, že sťažovateľka predložila správcovi dane všetky doklady potrebné na preukázanie nároku na odpočet DPH.

27. Najvyšší správny súd sa v súvislosti s dokázaním reálnosti zdaniteľnej transakcie zameral aj na konkrétny dôkaz, ktorým sťažovateľka argumentovala, ale napokon ho nedoložila. Sťažovateľka napríklad v kasačnej sťažnosti uviedla, že za faktúru súvisiacu s priamou prepravou tovaru od sťažovateľkinho dodávateľa [REDAKOVANÉ], k sťažovateľkinmu odoberateľovi [REDAKOVANÉ], mohla [REDAKOVANÉ], platiť v hotovosti, avšak túto skutočnosť nijakým dokladom alebo potvrdením nepreukázala. Doloženie takéhoto dokladu nemožno vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena kvalifikovať ako ležiace mimo rámca dispozičnej sféry sťažovateľky.

28. Vo všeobecnosti je potrebné uviesť, že právne úvahy orgánov finančnej správy a správneho súdu o reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení dodávateľskou spoločnosťou, čoby zásadnej podmienke priznania odpočtu DPH, ktoré smerujú k nedostatku dokázania avizovanej podmienky, nemožno posúdiť ako také, ktoré by boli výsledkom zjavného skutkového omylu. Najvyšší správny súd následne vyhodnotil ako správny záver o tom, že sťažovateľka neuniesla dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok tovaru. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku (napr. III. ÚS 557/2022). Z ústavnoprávneho hľadiska preto nieto príčiny, aby sa závery napadnutého rozsudku spochybňovali smerom k jeho nezákonnosti.

29. Pokiaľ ide o rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021, s ktorého nezohľadnením vyjadruje sťažovateľka nespokojnosť, ústavný súd upriamuje pozornosť na odlišnosti, ktoré v oboch veciach existujú. Ústavný súd je v komparatívnych súvislostiach toho názoru, že jednotlivé doklady predložené sťažovateľkou boli finančnou správou vyhodnotenú, teda nebol len naznačený nedostatok ich hodnovernosti.

30. Ústavný súd však musí dodať (porovnaj bod 17), že najvyšší správny súd na smernicu a s ňou súvisiacu relevantnú judikatúru Súdneho dvora odkazuje len čiastkovo, pričom svoje odôvodnenie vyvodzuje primárne z národnej úpravy (opačne porovnaj napr. rozsudok sp. zn. 3Sfk/59/2022). K aplikácii národných predpisov patrí aj aplikácia relevantného predpisu práva Európskej únie, a to

nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdny dvorom (IV. ÚS 86/2022, bod 22). Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva ešte viac detailov, kedy a v akom prípade prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, resp. správcu dane, než vyplýva z preskúmaného rozhodnutia.

31. Ústavný súd konštatuje, že napadnuté rozhodnutie najvyššieho správneho súdu nemožno považovať na nedostatočne odôvodnené a ani za také, kde by nastal extrémny nesúlad medzi skutkovými zisteniami a právnym hodnotením, a preto ním nedošlo k zásahu do základných práv sťažovateľky, preto jej ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 7. februára 2024

Peter Molnár
predseda senátu