



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 73/2024-14

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara (sudca spravodajca) a sudcov Jany Baricovej a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] zastúpenej Benkóczki, Baláž – advokáti, s.r.o., 29. augusta 36A, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/37/2021 z 25. júla 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 15. novembra 2023 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) 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 za zdaňovacie obdobie jún 2017.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že Daňový úrad Trenčín, pobočka Partizánske (ďalej len „správca dane“) po vykonanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017 vydal rozhodnutie č. 102789222/2019 zo 4. decembra 2019, ktorým nepriznal uplatnený nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od spoločnosti [REDAKOVANÉ] (ďalej len „dodávateľ“), za sprostredkovanie servisných služieb, pomoci, konzultačných služieb a riešení za mesiac jún 2017 z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 100713791/2020 z 23. marca 2020 rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/63/2020-61 z 8. júna 2021 zamietol správnu žalobu sťažovateľky proti rozhodnutiu žalovaného, v ktorej spochybňovala právny názor žalovaného, že neunesla svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania dodania služieb dodávateľom. Podľa názoru krajského súdu správne orgány vykonali náležité dokazovanie v rozsahu postačujúcom pre učinenie záveru o nepreukázaní dodania služby dodávateľom prostredníctvom spoločnosti [REDAKOVANÉ] (ďalej len „subdodávateľ“). Krajský súd tiež uznal, že správca dane vzniesol dôvodné pochybnosti o identite skutočného dodávateľa a deklarovaneho subdodávateľa na základe sporných faktúr. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že napádaný rozsudok má vychádzať z nesprávneho právneho posúdenia vecí o neunesení dôkazného bremena v daňovom konaní, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom ako nedôvodnú zamietol.

II.

Argumentácia sťažovateľky

4. Sťažovateľka zdôrazňuje, že predmetom zdaniteľného plnenia medzi ňou a dodávateľom bolo len sprostredkovanie konkrétnych služieb (a nie ich osobné vykonanie dodávateľom). Mala povinnosť preukázať dôkazné bremeno len vo vzťahu k službám sprostredkovania, z ktorého si uplatnila nárok na odpočet dane. Jej povinnosťou vo vzťahu k dôkaznému bremenu nebolo preukazovanie dodania konkrétnych služieb subdodávateľom pre dodávateľa. Tým, že preukázala dodanie sprostredkovaných služieb (potvrdením od spoločnosti [REDAKOVANÉ] ako odberateľa), vyčerpala svoje dôkazné bremeno. Splnenie materiálnej podmienky v jej prípade tak spočívalo len v preukázaní dodania sprostredkovateľských služieb dodávateľom pre sťažovateľku, a nie preukázaním akýchkoľvek iných služieb akýmkoľvek iným dodávateľom. Z obsahu ústavnej sťažnosti možno vyabstrahovať kľúčovú sťažnostnú námietku, a tou je nesprávne právne posúdenie rozsahu dôkazného bremena. Správne orgány zaťažili sťažovateľku neprimeraným dôkazným bremenom, resp. dôkazným bremenom nad rámec jej povinností, a to na také skutočnosti, ktoré nie sú a ani neboli predmetom zdaniteľného plnenia, t. j. služieb subdodávateľa voči odberateľskej spoločnosti. V tomto kontexte poukazuje aj na to, že súdy si zamieňajú to, čo má byť predmetom plnenia, z ktorého si sťažovateľka uplatnila nárok na odpočet dane. Za ďalší nedostatok považuje zmätočné ustálenie reťazca („prekvapivé“ vypustenie subdodávateľa) nekorešpondujúceho so závermi rozsudku krajského súdu (v bode 8, resp. 57).

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

5. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru) napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorého namietaná nesprávnosť a nezákonnosť sa týka právneho posúdenia nastolenej otázky neprimeranosti zaťaženia sťažovateľky ako daňového subjektu dôkazným bremenom v daňovom konaní, a to na skutočnosti, ktoré neboli predmetom zdaniteľného plnenia medzi sťažovateľkou a dodávateľom.

6. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia podústavného práva sú primárne zverenú

správcovi dane. Ústavný súd v tejto súvislosti zvyrazňuje svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva. Preto sa v tomto konkrétnom prípade nebude sústrediť 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.

7. 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.

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 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 odpočítanie 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).

9. 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 Európskej únie, ústavného súdu, najvyššieho súdu vychádzal aj najvyšší správny súd (body 41 až 62), ktoré následne aplikoval na prípad sťažovateľky.

10. Zo základných údajov dokazovania v daňovom konaní vykonaného na účel získania dôkazov na potvrdenie reálnosti deklarovaných služieb na dodávateľských faktúrach je ústavnému súdu zrejmé, že v načrtnutej obchodnej schéme mali figurovať štyri obchodné spoločnosti, a to: deklarovaný dodávateľ (spoločnosť [REDACTED]), deklarovaný subdodávateľ dodávateľa (spoločnosť [REDACTED]), sťažovateľka ako deklarovaná odberateľka služby a napokon deklarovaný konečný odberateľ služby ([REDACTED]). Sťažovateľka v súvislosti

s namietaným neprímeraným zaťažením dôkazného bremena argumentuje, že predmetom posúdenia v danom prípade malo byť iba dodanie sprostredkovaných služieb dodávateľom pre sťažovateľku, čo podľa jej názoru nerešpektoval ani správny orgán a ani správne súdy.

11. Tento východiskový sťažnostný argument však nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a ani v odôvodnení napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu.

12. Z relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva zrozumiteľný, jasne formulovaný a pre vec samu podstatný právny záver, že dôkazné bremeno, ktorým bola sťažovateľka zaťažená v predmetnom daňovom konaní, nepovažoval najvyšší správny súd za neprímerané. Dôvodné pochybnosti týkajúce sa splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočet dane boli postavené na vyjadreniach a dôkazoch týkajúcich sa reťazca deklarovaný dodávateľ (spoločnosť [REDAKOVANÉ]), sťažovateľka ako deklarovaná odberateľka služby a deklarovaný konečný odberateľ služby ([REDAKOVANÉ]). Napriek uvedenému nepredložila žiadne dôkazy, ktorými by vyvrátila pochybnosti správcu dane.

13. Ťažiskovo sa hodnotenie súdu sústredilo na okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľky. Primárne posudzoval existenciu, ako aj relevanciu dôvodných pochybností týkajúcich sa materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane *v priamom a úzkom reťazci* deklarovaného dodávateľa – sťažovateľky – deklarovaného odberateľa (body 67 až 73 napadnutého rozsudku) bez posudzovania skutočností mimo sféry vplyvu sťažovateľky (napr. zistená nekontaktnosť deklarovaného subdodávateľa). Hlavná línia postupu súdu sa tak koncentrovala na posúdenie, či rovina „*deklarovaný*“ (dodávateľ/odberateľ/zdaniteľný obchod) je za daných skutkových okolností a zistení v rámci individuálneho obchodného vzťahu spôsobilá premietnuť sa do roviny „*reálny*“. Výsledkom tohto hodnotenia boli čiastkové právne závery súdu o všeobecnej/formálnej deklarácii obchodných vzťahov (body 67 a 72), formálneho potvrdenia dodania služieb a vyhotovenia faktúr dodávateľom (bod 67) či formálneho potvrdenia o odobratí služieb odberateľom (bod 72), ktorým súd prisúdil prívlastok nedôveryhodnosti, prípadne účelovosti. Ústavný súd dodáva, že adjektívum „*deklarovaný*“ je v danom prípade podstatný, pretože po relevantnom a zmysluplnom spochybnení reálnosti fakturovaného dodávateľa či materiálnej podstaty deklarovaných obchodov zo strany správcu dane prešla dôkazná povinnosť tvrdiť a preukázať reálnosť zdaniteľných obchodov na sťažovateľku. Ak sťažovateľka zostala pasívna (bod 77), je plne opodstatnený právny záver o tom, že neuniesla dôkazné bremeno. Súčasne je potrebné zdôrazniť, že najvyšší správny súd, nasledujúc judikatúru ústavného súdu (por. bod 8 tohto uznesenia), explicitne vylúčil relevanciu zistených nedostatkov (nekontaktnosť) na strane deklarovaného subdodávateľa pre dané konanie (body 74, ako aj bod 80 napadnutého rozsudku). Na základe uvedeného možno uzavrieť, že kľúčová námietka sťažovateľky o tom, že bola nadmerne zaťažená dôkazným bremenom, je zjavne neodôvodnená.

14. 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 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 a 2 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 listiny. Práve naopak, ústavný súd považuje napadnutý rozsudok za logický, zrozumiteľne a vyčerpávajúcím spôsobom odôvodnený, preto ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) 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. 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 ESLP z 23. 11. 2006; Ferrazzini proti Taliansku, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP 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 ESLP 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 ESLP 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.

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

V Bratislave (detašované pracovisko) 1. februára 2024

Miloš Maďar
predseda senátu