



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 643/2023-27

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miroslava Duriša a zo sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Libora Duľu v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **VITAR SLOVAKIA, spol. s r. o.**, Horná Kružná 52, Vrútky, zastúpenej HALADA advokátskou kanceláriou s. r. o., Kapitulská 21, Trnava, v mene ktorej koná advokát JUDr. Andrej Halada, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/15/2021 z 27. 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 10. novembra 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sžfk/15/2021 z 27. júla 2023. Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie a priznal jej náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľka sa správnu žalobou podľa § 177 a nasl. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 632920/2019 z 15. novembra 2019, ktorým finančné riaditeľstvo potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočky Martin (ďalej len „správca dane“) č. 436389/2019 z 30. júla 2019.

3. Uvedenými daňovými rozhodnutiami správca dane a finančné riaditeľstvo sťažovateľke neuznali uplatnený odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) pri dodaní tovaru od spoločnosti [REDAKOVANÉ] (ďalej aj „dodávateľka“) v tuzemsku v zdaňovacom období august 2012, rozdiel dane bol vo výške 18 412,73 eur. Spoločnosť [REDAKOVANÉ] mala nakupovať preverovaný tovar od spoločností [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ], ktoré mali

preverovaný tovar nakupovať v spoločnosti [REDACTED]. Daňový subjekt následne preverovaný tovar dodal do Maďarska pre spoločnosť [REDACTED] (ďalej len „spoločnosť [REDACTED]“), ktorá ich mala dodávať odberateľom do Bulharska – spoločnostiam [REDACTED]. Z Bulharska mal byť tovar prepravený do Rumunska – spoločnosti [REDACTED]. Kontrolovaný tovar teda bol súčasťou reťazca, ktorého členom bol daňový subjekt. Zakúpený tovar následne dodával do iného členského štátu Európskej únie, pričom uplatnil na dodávaný tovar oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

4. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 30S/196/2019-168 z 20. októbra 2020 správnu žalobu sťažovateľky zamietol. Uviedol, že finančné riaditeľstvo a správca dane založili svoje rozhodnutia na tom, že sťažovateľka neuniesla dôkazné bremeno, že došlo k zdaniteľným plneniam tak, ako sú uvedené na dodávateľských faktúrach.

5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, v ktorej namietala, že správne orgány na ňu neoprávnene preniesli dôkazné bremeno, bol to práve správca dane, ktorý mal uniesť dôkazné bremeno o nesprávnosti, resp. nehodnovernosti predložených dokladov.

6. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol. V podstatnom uviedol, že právo na odpočet DPH nevzniká *ex lege*, ale daňovník je povinný preukázať, že ním predložené listiny odrážajú uskutočnené plnenie. V prípade sťažovateľky už krajský súd uviedol, že nebola preukázaná reálna existencia a dodanie prepravovaného tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci. Aj podľa najvyššieho správneho súdu z dôkazov v administratívnom spise vyplýva, že nebol preukázaný ani pôvod tovaru, ani jeho preprava a ďalší osud s tým, že faktúry odberateľa sťažovateľky (spoločnosť [REDACTED]) pre ďalších bulharských odberateľov predstavovali iba formálne prevody, a teda neodrážali realitu. Najvyšší správny súd zdôraznil, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľke) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia) a (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľkou) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Najvyšší správny súd podporne poukázal aj na závery rozhodnutia najvyššieho správneho súdu vo veci sp. zn. 8Sžfk/12/2021, kde sa konkrétne vysporiadal s jednotlivými svedeckými výpoveďami, neunesením dôkazného bremena sťažovateľkou, ako aj namietaným odklonom od ustálenej judikatúry kasačného súdu, konkrétne od rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011, ktoré už bolo judikatúrne prekonané a v posledných rokoch sa rozhodovacia činnosť jasne ustálila v tom, že nepostačuje predložiť faktúru, prípadne i zmluvu, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov.

## II. Argumentácia sťažovateľky

7. Sťažovateľka namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, a to z týchto dôvodov:

a) Nesúhlasí s právnym záverom o neunesení dôkazného bremena o uskutočnení zdaniteľných plnení, pretože v širšom reťazci dodávok príslušného tovaru iné subjekty boli nekontaktné alebo nespolupracovali so správcom dane, v dôsledku čoho správca dane nevedel riadne preveriť pôvod tovaru, resp. to, kde tento tovar napokon skončil. Právne závery najvyššieho správneho súdu sú arbitrárne, keďže popierajú zmysel a účel príslušných ustanovení aplikovaných právnych predpisov (čo sa týka výkladu rozsahu dôkazného bremena), a napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený. Sťažovateľka argumentuje, že svoju časť dôkazného bremena uniesla predložením relevantných dôkazov preukazujúcich 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 prehlásenia, výpisy z registra identifikačných čísel DPH a podpísané medzinárodné nákladné listy CMR, t. j. bežne používané doklady, ktorých použitie a archiváciu možno požadovať od každého obozretného podnikateľa. Daňové orgány svojvoľne rozšírili rozsah dôkazného bremena daňového subjektu nad jeho zákonný rámec, keď požadovali unesenie v zásade absolútneho daňového bremena. Najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že doklady, ktoré predložila sťažovateľka, nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov. Avšak neuviedol, v čom konkrétne spočívala nehodnovosť dokladov, resp. aké ďalšie doklady mala sťažovateľka predložiť.

b) Podľa sťažovateľky za správnosť predložených dokladov u tretích osôb nemôže niesť zodpovednosť ona, ale je to správca dane, ktorý v tomto ohľade nesie dôkazné bremeno a ak ho neunesie, napríklad pre nečinnosť alebo nekontaktnosť tretích osôb, nemožno prijať záver o pochybnnej povahe predložených dôkazov. Daňový subjekt nemá možnosť prinútiť 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 preukázanie týchto skutočností od daňového subjektu v situácii, keď tento svoje dôkazné bremeno predložením relevantných dokladov už vyčerpá. Len pri dôvodných pochybnostiach týkajúcich sa vierohodnosti a správnosti dokladov znáša dôkazné bremeno daňový subjekt, ktorý tieto doklady predložil. Uvedené však nie je prípad sťažovateľky. Pri existencii dôkazov o tom, že daňový subjekt tovar nadobudol alebo dodal tak, ako to vyplýva z dodávateľských a odberateľských faktúr, teda ak je zrejmé, že došlo k reálnej dodávke tovaru, pochybnosti o predošlých či nasledujúcich transakciách s tovarom nemôžu ísť na ťarchu daňového subjektu. Správca dane nemôže od kontrolovaného daňového subjektu požadovať preukázanie uskutočnenia iných ako kontrolovaných obchodov. Napriek tomu správca dane naďalej spochybňoval dodanie tovaru sťažovateľke od spoločnosti [REDAKOVANÉ], preto sťažovateľka navrhla, aby túto skutočnosť preveril výsluchom dvoch priamych svedkov ([REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ]). Z týchto výpovedí vyplýva verifikácia sťažovateľkou predložených dokladov, keďže obaja svedkovia hodnovosť skutočností zachytených v dokladoch potvrdili.

c) Správca dane, ako aj správne súdy vychádzali z predpokladu, že dôkazom, ktorý vyvracia hodnovernosť dôkazov predložených sťažovateľkou a uvedených 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. Ide však o nesprávne vnímanie dôkaznej situácie a dôkazného bremena, a preto nemôže mať za následok spochybnenie dôkazov dodaných sťažovateľkou. Pre záver o tom, či sťažovateľke vzniklo právo na odpočet DPH a následné oslobodenie dodania tovaru od DPH, je nepodstatné, či sa správcovi dane podarí zistiť pôvod tovaru, resp. to, kde tovar napokon skončil. Rozhodujúce je, že daňový subjekt tovar reálne nadobudol a následne ho reálne dodal odberateľovi. Daňové orgány nespochybnili reálnu existenciu tovaru, dospeli k záveru, že nebolo preukázané, že predmetný tovar bol sťažovateľke dodaný dodávateľkou [REDACTED] v zmysle vystavenej faktúry z dôvodu, že nebol zistený pôvod tovaru a ani jeho konečný príjemca.

d) Pochybnosti správcu dane o predchádzajúcich alebo nasledujúcich článkoch reťazca dodávok tovaru, ktorých priamym účastníkom sťažovateľka nebola, by sa mohli týkať jej práv len v takom prípade, ak by vedome participovala na prípadnom podvodnom konaní. Uvedený záver vyplýva z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“). Takáto vedomosť sťažovateľky nebola preukázaná, keďže o nezrovnalostiach sa dozvedela až z výsledkov daňovej kontroly. Ak teda správca dane nespochybňuje existenciu tovaru, ale spochybňuje samotného dodávateľa, t. j. dodanie tovaru určitým subjektom, je potrebné 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. Najvyšší správny súd sa otázke dobromyseľnosti sťažovateľky v zásade nevenoval s odkazom, že nebolo preukázané, že sa zdaniteľné plnenie vôbec uskutočnilo, čo je však v rozpore so závermi daňových orgánov a krajského súdu. Najvyšší správny súd sa mal zaoberať len právnymi otázkami a nemohol prehodnocovať skutkový stav (§ 119 SSP, § 440 SSP).

e) Právne posúdenie veci odporuje skoršej judikatúre najvyššieho správneho súdu, najvyššieho súdu a súdneho dvora. V napadnutom rozsudku najvyšší správny súd nereflektoval na svoju doterajšiu judikatúru, judikatúru najvyššieho súdu (osobitne rozsudok veľkého senátu sp. zn. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021) a súdneho dvora a napokon aj najnovšiu judikatúru ústavného súdu, od ktorej sa bez náležitého 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 v rozpore s princípom právnej istoty. Najvyšší správny súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nevyrovnal ani so zásadnými argumentmi sťažovateľky, ktoré mohli mať pre rozhodnutie podstatný význam. V tomto smere je napadnutý rozsudok nepreskúmateľný pre absenciu riadneho a dostatočného odôvodnenia.

### III.

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie označených práv podľa ústavy a listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu ako kasačného súdu v systéme správneho súdnictva.

9. Podstata základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu alebo iného orgánu verejnej moci nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu a inú právnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02). Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci (m. m. II. ÚS 153/2018).

10. 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.

11. Ústavný súd už konštatoval, že účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná (m. m. III. ÚS 502/2015).

12. Odôvodnenia rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov vydané v inštančnom postupe súdneho konania nemožno posudzovať izolovane (m. m. napr. IV. ÚS 372/08, III. ÚS 808/2016, III. ÚS 227/2020, III. ÚS 341/2021, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022), pretože tieto konania z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov, ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (m. m. napr. IV. ÚS 350/09, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022). Vzhľadom na uvedené právne názory ústavný súd v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti a vecného prieskumu námietok sťažovateľky preskúmal rozsudok krajského súdu a napadnutý rozsudok ako integrálny celok.

13. Sťažovateľka v zásade namieta rozsudok najvyššieho správneho súdu z dvoch dôvodov. Prvý sa týka otázky primeranosti zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom, otázky rozloženia dôkazného bremena a jeho vzájomným prenášaním medzi sťažovateľkou a daňovými orgánmi (správcom dane). Podľa sťažovateľky najvyšší správny súd nesprávne posúdil jej nárok na odpočítanie DPH (a na oslobodenie tovaru od DPH pri dodaní tovaru inému platiteľovi dane), čo

malo za následok jej neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom. Druhým dôvodom je namietané porušenie princípu právnej istoty v súvislosti s nerešpektovaním rozhodovacej praxe samotného najvyššieho správneho súdu a najvyšších súdnych inšancií (súdneho dvora, ústavného súdu a najvyššieho súdu), pričom najvyšší správny súd tento judikatúrny odklon dostatočne neodôvodnil.

14. K pochybnostiam o realizovaní zdaniteľných obchodov najvyšší správny súd poukázal na rozhodovanie vo veci sp. zn. 8Sžfk/12/2021, ktorej predmetom bolo posúdenie obdobnej skutkovej a právnej otázky týkajúcej sa sťažovateľky (ods. 64 až 68 napadnutého rozsudku). Z tejto časti je zrejmé, že svedok [REDAKOVANÉ] (mal zastupovať sťažovateľku bezodplatne) spochybnil časť uvedenej zmluvy o spolupráci týkajúcu sa toho, ktorý subjekt mu za uvedené služby bude platiť, pričom bezodplatnosť vykonávania dohodnutej služby v takom veľkom rozsahu bola neštandardná. Dopravca, ktorý mal preverovaný tovar dodať odberateľovi spoločnosti [REDAKOVANÉ], bol nekontaktný a nepredložil žiadne doklady. Medzi výpoveďami svedkov [REDAKOVANÉ] (konateľ dodávateľky) a [REDAKOVANÉ] boli viaceré nezrovnalosti, najmä čo sa týka miesta dodania tovaru. Nezrovnalosti vyplynuli aj z faktúr predložených na podporu realizácie daňového obchodu, a to v dátume dodania tovaru. Sťažovateľka podľa kasačného súdu jednoznačne neunesla dôkazné bremeno a nevyvrátila tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení. V tomto kontexte neobstála ani námietka sťažovateľky, že bol preukázaný reálny obsah záväzkovo-odberateľských vzťahov.

15. Nezrovnalosti, ktoré spochybnili realizáciu zdaniteľných obchodov v zmysle predložených faktúr, boli podrobne vysvetlené v rozsudku krajského súdu (ods. 25 až 28) so záverom, že sa nepodarilo preukázať dodanie spotrebného tovaru a služby dopravy v zmysle predložených faktúr. Okrem toho správny súd prihliadal aj na právoplatné rozhodnutia správcu dane o tom, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] nebola odberateľom tovaru od [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] a tieto spoločnosti jej tovar nedodali, následne preto tento tovar nemohol tento subjekt sám v pozícii dodávateľa dodať sťažovateľke (ods. 33 rozsudku krajského súdu).

16. Zistené pochybnosti sa sťažovateľke nepodarilo odstrániť, pričom k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní správne súdy zaujali jednoznačné stanovisko, ktoré je zhodné aj s názorom ústavného súdu prezentovaným v uzneseniach č. k. III. ÚS 432/2023-47 zo 7. septembra 2023 a č. k. IV. ÚS 605/2023-26 z 21. novembra 2023, ktorými boli ústavné sťažnosti sťažovateľky odmietnuté ako zjavne neopodstatnené, pričom jej námietky boli v podstatnom zhodné. Ústavný súd ani v aktuálne prerokúvanej veci nemá dôvod odchyliť sa od právneho názoru vyjadreného v predmetných uzneseniach, osobitne pritom poukazuje na body 17 a 18 uznesenia č. k. III. ÚS 432/2023-47 zo 7. septembra 2023, ktorého predmetom bol prieskum rozhodnutia najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/12/2021 zo 16. februára 2022, na ktoré odkazoval aj kasačný súd v napadnutom rozsudku a v ktorom ústavný súd v zásade akcentoval judikatúru súdneho dvora, podľa ktorej 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 súdneho dvora č. C-610/09 vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2021). 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 už uvedeného rozhodnutia Vikingo Fővállalkozó, bod 28 rozhodnutia súdneho dvora č. C-154/20 vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021).

17. V bode 18 uznesenia č. k. III. ÚS 432/2023-47 zo 7. septembra 2023 ústavný súd ďalej uviedol, že jeho judikatúra sa jasne ustálila 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 (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 335/2023, 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 (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021, IV. ÚS 335/2023). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (m. m. napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

18. Sťažovateľka sa opiera o judikatúru, v zmysle ktorej správca dane nemôže žiadať od daňového subjektu preukázanie skutočností, ktoré nie sú v jeho dispozičnej sfére (6 Sžf 10/2012, I. ÚS 259/2022, IV. ÚS 86/2022). V prejednávanej veci ale prebehlo dokazovanie, boli predložené listinné dôkazy, uskutočnili sa výsluchy svedkov, pričom pri hodnotení jednotlivých dôkazných prostriedkov v ich vzájomnej súvislosti pochybnosti svedčiace o tom, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov v zmysle predložených faktúr nedošlo tak, ako bolo sťažovateľkou deklarované, neboli rozptýlené, ale podporené. Sťažovateľka uvádza, že nikdy nebolo spochybnené, že preverovaný tovar jej bol skutočne dodaný, právo na uplatnenie odpočtu DPH ale vzniká pri preukázaní ďalších hmotnoprávných podmienok, ako to konštatoval najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku (porovnaj ods. 6 tohto uznesenia).

19. K námietkam sťažovateľky týkajúcim sa rozdielnej judikatúry najvyšší správny súd poukázal na prevládajúcu rozhodovaciu prax prezentovanú rozhodnutiami vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, ako aj na uznesenie ústavného súdu vo veci sp. zn. II. ÚS 705/2017, ktorej závery v zásade zodpovedajú už formulovanému konštatovaniu (ods. 17 tohto uznesenia). Zvlášť k odkazu na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021 ústavný súd konštatuje, že v odkazovanom rozhodnutí sa riešila otázka zjednotenia rozhodovania vo viacerých veciach konkrétneho daňového subjektu, teda šlo o zjednotenie posúdenia špecifických okolností, ktoré na strane daňového subjektu nastali (porovnaj ods. 31 označeného rozhodnutia: „Nejde teda o zjednotenie rôznych právnych názorov senátov kasačného súdu na abstraktnú otázku výkladu a aplikácie práva, ale o zjednotenie rozhodovania senátov v obdobných veciach toho istého žalobcu.“). Veľký senát pritom poukázal na nevyhodnotenie dokladov správcom dane, ktorými subjekt dane preukazoval svoj nárok. Tieto závery nemožno zovšeobecniť a aplikovať na skutkovo odlišnú vec sťažovateľky.

20. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu nemožno označiť za arbitrárny a ani nedostatočne odôvodnený, keďže zrozumiteľne a dostatočne spoločne objasňujú podstatné aspekty rámcujúce právnu vec sťažovateľky. Ústavný súd nie je

oprávnený a ani povinný tieto postupy a hodnotenia správnych súdov nahrádzať (m. m. I. ÚS 21/98, III. ÚS 209/04) a za týchto okolností nemá dôvod zasiahnuť do právneho názoru najvyššieho správneho súdu.

21. O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, ktorých porušenie sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri ktorého predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

22. Námietky sťažovateľky v ústavnej sťažnosti (ktoré v zásade uplatnila aj v kasačnej sťažnosti) takto neboli v súhrne spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu. Na tomto základe ústavný súd 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 ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

23. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku bolo už bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľky, ako ich špecifikovala v petite ústavnej sťažnosti.

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

**V Košiciach 5. decembra 2023**

**Miroslav Duriš**  
**predseda senátu**