



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 432/2023-47

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **VITAR SLOVAKIA, spol. s r. o.**, Horná Kružná 5577/52, Vrútky, zastúpenej HALADA advokátska kancelária, s. r. o., Kapitulská 21, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 8Sžfk/12/2021 zo 16. februára 2022 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.**

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 26. mája 2022 v znení jej doplnení doručených ústavnému súdu 13. októbra 2022 a 27. februára 2023 domáha vyslovenia porušenia základných práv zaručených čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“), čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva zaručeného 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“ alebo „kasačný súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť kasačnému súdu na ďalšie konanie. Súčasne ústavný súd žiada, aby jej priznal náhradu trov konania.

#### **II.**

### **Skutkové východiská**

2. Rozhodnutím daňového úradu bol sťažovateľke vyrubený na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel dane v celkovej sume 29 773,67 eur za zdaňovacie obdobie marec 2012. O sťažovateľkinom odvolaní Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodlo 15. novembra 2019 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo. Podstata oboch rozhodnutí spočívala v tom, že sťažovateľke s pozíciou v rámci širšieho reťazca dodávok tovaru nebol uznaný uplatnený odpočet DPH pri dodaní tovaru iným platiteľom DPH – obchodnou spoločnosťou [REDACTED], v tuzemsku v celkovej výške 29 773,67 eur. Sťažovateľke následne nebolo uznané právo na oslobodenie tovaru od DPH pri dodaní tovaru inému platiteľovi DPH – obchodnej

spoločnosti [REDAKOVANÉ] do iného členského štátu Európskej únie (Maďarsko) v celkovej výške 149 724 eur bez DPH.

3. Proti rozhodnutiu druhostupňovému orgánu sa sťažovateľka bránila podaním správnej žaloby, ktorú Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom z 20. októbra 2020 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) zamietol. Kasačná sťažnosť, ktorú sťažovateľka podala voči tomuto rozsudku, bola najvyšším správnym súdom zamietnutá.

### III.

#### Argumentácia sťažovateľky

4. Závery kasačného 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.

5. Sťažovateľka 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.

6. Za preverenie správnosti predložených dokladov u tretích osôb sťažovateľka nenesie zodpovednosť. Ohľadom toho nesie dôkazné bremeno správca dane a ak ho neunesie, napríklad pre nečinnosť alebo nekontaktnosť tretích osôb, nemožno prijať záver o pochybnej povahe predložených dôkazov. Daňový subjekt 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. To nie je sťažovateľkin prípad.

7. Ak existujú dôkazy 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 predošliých 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.

8. Keďže napriek uvedeným okolnostiam správca dane naďalej spochybňoval dodanie tovaru sťažovateľke od [REDAKOVANÉ], sťažovateľka navrhla, aby túto skutočnosť preveril výsluchom dvoch priamych svedkov ([REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ]). Z týchto výpovedí vyplýva verifikácia sťažovateľkou predložených dokladov, keďže obaja svedkovia hodnovernosť skutočností zachytených v dokladoch potvrdili.

9. 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 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.

10. Pochybnosti správcu dane o predchádzajúcich alebo nasledujúcich článkoch reťazca dodávok tovaru, ktorých účastníkom sťažovateľka 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 nespochybnuje existenciu tovaru, ale spochybnuje 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.

11. Kasačný súd 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 kasačného 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 dôsledku je napadnutý rozsudok nepreskúmateľný.

#### IV.

#### Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

##### IV.1. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:

12. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru považuje ústavný súd za potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci [„*hard core of public authority prerogatives*“ (porovnaj 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. 6. 2001, body 24 a 31)]. Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné (m. m. napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

13. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania správnych súdov ústavný súd konštatuje, že 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. Z uvedených dôvodov ústavný súd rozhodol o odmietnutí ústavnej sťažnosti v tejto časti z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti 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“) pre neaplikovateľnosť predmetného ustanovenia dohovoru (m. m. napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

#### **IV.2. K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny a čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy:**

14. Rozhodovacia prax ústavného súdu vychádza z predpokladu, že 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. III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022, IV. ÚS 350/09). Vzhľadom na uvedené argumentačné línie a obsahovú spätosť (spojitosť) rozsudku správneho súdu a napadnutého rozsudku pristúpil ústavný súd k ich zhodnoteniu v celistvosti.

15. Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (m. m. napr. III. ÚS 699/2021, III. ÚS 41/2022, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 127/2012). Závery správnych súdov objektivizované v napadnutom rozsudku a rozsudku správneho súdu preto nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte so závermi finančnej správy, ktoré im predchádzali.

16. Sťažovateľkou formulované námietky možno rozdeliť v podstate do dvoch skupín. Prvý okruh sťažostnej argumentácie sa v podstatných črtách upína na neúmerne zaťaženie sťažovateľky, pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena a jeho prenášanie na sťažovateľku. Kasačný súd nesprávne posúdil jej nárok na odpočítanie DPH a neprimerane ju zaťažil dôkazným bremenom. Druhá námietka súvisí s rešpektovaním právnej istoty sťažovateľky v súvislosti s ustálenosťou rozhodovacej praxe správneho súdnictva.

17. Vychádzajúc z rozhodovacej praxe Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), ústavný súd pri posudzovaní prvej námietky dáva sťažovateľke za pravdu, 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 Súdneho dvora č. k. C-610/09 vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. 9. 2021; ďalej len „rozhodnutie Vikingo Fővállalkozó“). 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 Fővállalkozó, bod 28 rozhodnutia Súdneho dvora č. k. C-154/20 vo veci Kemwater ProChemie z 9. 12. 2021).

18. Adresne však ústavný súd podotýka, že judikatúra 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 (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 správcov 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).

19. Aplikujúc uvedené východiská na sťažovateľkinu vec, ústavný súd uvádza, že 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 išlo 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.

20. V konkrétnostiach ústavný súd poukazuje, že orgány finančnej správy na základe skutočností zistených v súvislosti s jednotlivými článkami dodávateľsko-odberateľskej reťaze, ktorej 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. V podrobnostiach ústavný súd upriamuje pozornosť sťažovateľky na závery uvedené na strane 2 a nasl. rozsudku správneho súdu, ako aj na bod 23 tohto rozsudku.

21. Pokiaľ ide o odôvodnenie napadnutého rozsudku, správny súd uviedol, že úlohou správcu dane je zistiť, či sťažovateľkou predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov 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. Následne správny súd uviedol, že správca dane môže svojimi zisteniami spochybniť to, či zdaniteľné plnenia boli realizované. 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.

22. 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 výpoveďiach existujú zásadné rozpory. Výpovede nepreukázali konkrétne dodanie tovarov alebo prepravy týchto tovarov.

23. Najskôr správny súd upriamil pozornosť na výpoveď svedka [REDAKOVANÉ], skladníka, ktorý pracoval v sklade sťažovateľovho dodávateľa [REDAKOVANÉ] (bod 25 rozsudku správneho súdu). Z výpovede tohto svedka vyplýva, že odmenu za svoje služby fakturoval len [REDAKOVANÉ], a sťažovateľka mu za služby žiadnu odmenu nevyplácala, hoci bol s ňou v zmluvnom vzťahu. Tovar na paletách nerozbaľoval, palety nerozoberal, tieto boli obalené priesvitnou fóliou. Správny súd uzavrel, že uzavretie takejto zmluvy sa javí účelové a reálny obsah týchto úkonov je spochybnený (vznieva ako simulovaný; v podrobnostiach ústavný súd odkazuje na body 25 a 37 rozsudku správneho súdu).

24. K výpovedi svedka [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] ústavný súd dáva do pozornosti body 26 a 38 rozsudku správneho súdu. Odtiaľ v podstatnom 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 (tachografy a stazky), ktorý však nepredložil. Svedok nevedel vysvetliť rozpor medzi čestným vyhlásením z 5. marca 2015 o mieste dodania tovaru (Nána) a faktúrami a dodacími listami (Štúrovo a Šahy).

25. V ďalších súvislostiach ústavný súd poukazuje na výpoveď svedka [REDAKOVANÉ] (bod 27 rozsudku správneho súdu), ktorá nepreukazuje reálne dodanie tovaru jednak sťažovateľke, jednak v predošlých článkoch dodávateľsko-odberateľského reťazca. Obdobné závery vyplývajú aj z výpovede [REDAKOVANÉ] (bod 28 rozsudku správneho súdu) a z ďalšieho dokazovania vykonaného správcom dane. Čestné vyhlásenia dodané sťažovateľkou považoval správny súd za protirečivé s inými dôkazmi (bod 36 rozsudku správneho súdu).

26. Pokiaľ ide o argumentáciu sťažovateľky súvisiacu s existenciou daňového podvodu v dodávateľsko-odberateľskej reťazi a potrebou vedomosti o ňom, ústavný súd poukazuje na bod 47 rozsudku správneho súdu. Odtiaľ 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 pre účely získania protiprávneho zvýhodnenia), ale oprávnené spochybnenie reálneho dodania tovaru a služieb a neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou, ktoré by smerovalo k preukázaniu avizovanej dodávky. V tejto súvislosti sa správny súd vyjadril aj k neaplikovateľnosti sťažovateľkou uvádzanej rozhodovacej praxe Súdneho dvora. V tu neuvedených podrobnostiach ústavný súd v plnom rozsahu odkazuje na odôvodnenie rozsudku správneho súdu.

27. Najvyšší správny súd ako kasačný súd posúdil vec sťažovateľky v procesnej následnosti a s rozsiahlym odôvodnením potvrdil závery správneho súdu. V konkrétnych okolnostiach skutkového stavu 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 (m. m. I. ÚS 241/07). V podrobnostiach ústavný súd odkazuje na body 61 až 68 napadnutého rozsudku a na tomto mieste sa obmedzí len na zopakovanie najpodstatnejších črt odôvodnenia.

28. V konkretizujúcich úvahách kasačný súd (podobne ako správny súd) poukázal na nezrovnalosti a neštandardné momenty vo výpovediach [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ], ako aj na doložené čestné vyhlásenia, to všetko smerom k tomu, že predmetná dôkazná materiál nepreukazuje uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie marec 2012. Z hľadiska unesenia dôkazného bremena sa kasačný súd nestotožnil s tým, že sťažovateľka predložila správcovi dane všetky doklady potrebné na preukázanie nároku na odpočet DPH. Ústavný súd v podrobnostiach upriamuje pozornosť sťažovateľky na body 63 až 66 napadnutého rozsudku.

29. Neuniklo pozornosti ústavného súdu, že kasačný súd v súvislosti s dokázaním reálnosti zdaniteľnej transakcie koncentroval pozornosť 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 (bod 65 napadnutého rozsudku). Doloženie takéhoto dokladu nemožno vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena kvalifikovať ako ležiace mimo rámca dispozičnej sféry sťažovateľky.

30. Ústavný súd sumarizačne poznamenáva, 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. Kasačný súd následne vyhodnotil ako správny záver o tom, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok tovaru. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom kasačného súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku (m. m. napr. III. ÚS 557/2022). Z ústavnoprávneho hľadiska preto nieto príčiny, aby sa závery napadnutého rozsudku spochybňovali smerom k jeho nezákonnosti.

31. Pokiaľ ide o námietku nedostatkov v aplikácii predošlých rozhodnutí kasačného súdu smerujúcu k porušeniu právnej istoty sťažovateľky, ústavný súd dáva sťažovateľke do pozornosti body 69 a 70 napadnutého rozsudku, v ktorých kasačný súd uvedené súvislosti sťažovateľke vysvetlil ústavne konformným spôsobom. Najvyšší správny súd uviedol, že judikatúra postupne prechádza istým vývojom, uviedol, ktoré rozhodnutia sú časom prekonané, a poukázal na odlišnosti v sťažovateľkinej veci a v ňou uvádzaných rozhodnutiach. Na takýchto záveroch nevidí ústavný súd moment, ktorý by zakladal ich ústavnú neudržateľnosť.

32. Osobitne, pokiaľ ide o rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 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 vyhodnotené, teda nebol len naznačený nedostatok ich hodnovernosti.

V podobnej porovnávacej súvislosti ústavný súd odkazuje pozornosť sťažovateľky na konštatovania uvedené v bode 29 tohto uznesenia.

33. Ústavný súd nehodnotí napadnutý rozsudok ako arbitrárny v tom zmysle, že by nedával odpovede na podstatné otázky, ktoré boli v sťažovateľkinej kauze podstatné. Ako je zrejmé z odôvodnenia napadnutého rozsudku v spojitosti s odôvodnením rozsudku správneho súdu a závermi finančnej správy, výklad relevantných právnych noriem je jasný a zrozumiteľný, pričom zároveň dostatočným spôsobom reaguje na všetky podstatné momenty týkajúce sa sťažovateľkinho prípadu. Tento výklad pritom z pohľadu ústavného súdu možno považovať za ústavne akceptovateľný a primerane argumentačne zdôvodnený.

34. So zreteľom na uvedené ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti dospel k zisteniu, že napadnutý rozsudok nesignalizuje možnosť porušenia základných práv sťažovateľky uvedených v čl. 36 ods. 1 a 2 listiny a čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, z čoho rezultuje, že dôvodnosť ústavnej sťažnosti nie je potrebné preskúmať po jej prijatí na ďalšie konanie. Podanú ústavnú sťažnosť preto ústavný súd aj v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

35. Keďže ústavný súd ústavnú sťažnosť ako celok odmietol, bolo bez právneho významu zaoberať sa ďalšími návrhmi sťažovateľky uplatnenými v tejto ústavnej sťažnosti.

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

**V Košiciach 7. septembra 2023**

**Robert Šorl**  
**predseda senátu**