



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 569/2022-33

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miroslava Duriša (sudca spravodajca) a zo sudcov Ladislava Duditša a Libora Duľu v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **Maraton services s. r. o.**, Bačíkova 3023/7, Košice, IČO 36 198 935, zastúpeného JUDr. Miroslavom Katunským, advokátom, Floriánska 16, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 1 Sžfk 86/2021 z 22. júla 2022 takto

r o z h o d o l :

1. Rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 1 Sžfk 86/2021 z 22. júla 2022 **bolo porušené** základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd.
2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 1 Sžfk 86/2021 z 22. júla 2022 **zrušuje a vec vracia** na ďalšie konanie Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky.
3. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **je povinný** nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume **616,38 eur** a zaplatiť ich jeho právneému zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Vo zvyšnej časti ústavnej sťažnosti **nevyhovuje**.

Odôvodnenie:

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 13. októbra 2022 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a porušenia práva na spravodlivé súdne konanie 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“) č. k. 1 Sžfk 86/2021 z 22. júla 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd zrušil napadnutý rozsudok a tiež rozsudok Krajského súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) č. k. 7 S 182/2018 z 3. marca 2021 a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ sa tiež domáha priznania náhrady trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Košice I ako správca dane (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím zo 6. júna 2016 vyrubil sťažovateľovi rozdiel z dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) v sume 21 274 eur, nepriznal nadmerný odpočet dane v sume 20 783,90 eur a vyrubil daň v sume 490,10 eur za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroka 2014. Nepriznanie práva na odpočítanie dane správca dane odôvodnil tým, že právo nebolo uplatnené v súlade s § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane nespochybnil vykonanie stavebných prác fakturovaných dodávateľom. Dospel k záveru, že zhotoviteľ nebol hodnoverne preukázaný. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 30. augusta 2016 rozhodnutie správneho orgánu potvrdilo.

3. Proti uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) rozsudkom z 9. októbra 2018 zrušil rozsudok krajského súdu zo 7. júna 2017 a vrátil mu vec na ďalšie konanie z dôvodu „*nesprávneho právneho posúdenia otázky dôkazného bremena daňového subjektu.*“.

4. Krajský súd rozsudkom z 3. marca 2021 správnu žalobu zamietol. Vychádzajúc z dôkazov vykonaných v administratívnom konaní, dospel krajský súd k záveru, že nebolo preukázané, že „*zdaniteľné plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou [redacted] boli uskutočnené spôsobom, deklarovaným predloženými faktúrami, preto nebolo možné tento nadmerný odpočet uznať. Splnenie podmienok pre nadmerný odpočet DPH bol správcom dane vykonaným dokazovaním tak, ako to vyplýva z už vyššie uvedeného, jednoznačne spochybnené a žalobca nepredložil dostatok takých dôkazov, ktoré by závery správcu dane v tomto smere vyvrátili. Keďže k dodaniu fakturovaných služieb nedošlo tak, ako to bolo deklarované na sporných faktúrach, dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH a následne žalobkyni ani právo na odpočítanie dane.*“.

5. Krajský súd uviedol, že sťažovateľa naďalej zaťažovalo dôkazné bremeno preukázať, že zdaniteľné plnenia sa uskutočnili spôsobom deklarovaným na špecifikovanej faktúre. Rozhodnutie správnych orgánov nebolo založené na neúplnosti účtovnej evidencie alebo na tvrdení

najvyššieho správneho súdu za arbitrárne. Podľa sťažovateľa najvyšší správny súd svoj rozsudok riadne neodôvodnil a s námietkami sťažovateľa sa nevysporiadal.

10. Sťažovateľ poukazuje na to, že krajský súd svoj rozsudok z 3. marca 2021 odôvodnil predovšetkým okolnosťami na strane subdodávateľa stavebných prác, s ktorým sťažovateľ nebol v priamom obchodnom vzťahu. Sťažovateľ sa domnieva, že splnil podmienky na odpočítanie DPH.

11. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietol právny záver, že neunesol dôkazné bremeno preukázať dodávateľa stavebných prác, poukázal pritom na závery z rozsudku Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében kft.), ktorý sa týkal skutkovo obdobnej veci, keď bolo preukázané, že stavebné práce boli vykonané, bolo však sporné, kto ich skutočne vykonal. Súdny dvor pritom dospel k odlišným právnym záverom ako konajúce správne súdy. Najvyšší správny súd pritom argumentáciu sťažovateľa považoval za neopodstatnenú, preto kasačnú sťažnosť zamietol.

12. Sťažovateľ sa domnieva, že uniesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania zdaniteľného plnenia a splnil podmienky na priznanie nároku na odpočet DPH. V danej veci bol sťažovateľ zaťažený dôkazným bremenom na preukázanie takých skutočností, ktoré on nie je povinný preukázať, a to preukázanie skutočností medzi dodávateľom sťažovateľa a jeho subdodávateľom. Aj konajúce súdy dospeli k záveru, že sťažovateľ unesie dôkazné bremeno len vtedy, ak preukáže, že subdodávateľ dodal služby jeho dodávateľovi. Uvedenú skutočnosť však objektívne nemožno splniť. Uvedené právne závery odporujú judikatúre Súdneho dvora „*C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft.; Maks Pen EOOD C-18/13; Collée č. C-146/05; C-439/04 a C440/04 zo dňa 6. 7. 2006 vo veci Kittel a Recolta Recycling...*“ a taktiež judikatúre najvyššieho súdu (napr. rozsudok č. k. 6 Sžf 10/2012 z 28. novembra 2012, rozhodnutie č. k. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011).

13. V tejto veci možno aplikovať právne závery z rozsudku Súdneho dvora vo veci Maks Pen EOOD C-18/13, kde tiež išlo o situáciu, že práce boli dodané, ale nebolo preukázané, akým subjektom, keď deklarovaný dodávateľ a subdodávateľ nedisponovali zamestnancami a potrebnými hmotnými prostriedkami a aktívami, plnenia neboli zaznamenané v účtovníctve, bolo nejasné, kto podpísal dokumenty a pod. Za uvedenej situácie možno odmietnuť odpočet DPH, avšak len v prípade, ak *„táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie, a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.“*

14. Obdobne aj v zmysle smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) a rozsudku Súdneho dvora vo veci Collée C-146/05 je členským štátom umožnené prijať opatrenia, ktorých účelom je zabezpečiť správne vyberanie dane a predchádzať podvodom, a to najmä pod podmienkou, že tieto opatrenia nepôjdu nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takýchto cieľov. Odpočet DPH sa má priznať, ak boli preukázané príslušné podmienky okrem napr. prípadu, ak bola preukázaná zámerná účasť na podvode a pod. O uvedenej skutočnosti však musí rozhodnúť vnútroštátny súd.

15. V zmysle judikatúry Súdneho dvora „*zodpovednosť daňových subjektov za neodvedenie daň ich obchodnými partnermi je možné aplikovať výlučne v prípade preukázania toho, že daňový subjekt sa zúčastnil podvodu s DPH, resp. či vedel alebo vedieť musel, pričom dôkazné bremeno nesie správca dane. V danom prípade nebolo preukázané ani to, či došlo k podvodu a už vôbec nie vedomosť daňového subjektu o takomto konaní.*“.

16. Konajúce správne súdy náležite neodôvodnili odklon od citovanej judikatúry Súdneho dvora, hoci ide o skutkovo podobnú vec, keď faktúra mala všetky formálne náležitosti, stavebné práce boli dodané a zároveň nebolo možné určiť totožnosť ďalších subdodávateľov. V takejto situácii možno nepriznať odpočet DPH len vtedy, ak správca dane preukáže, že „*zdaniteľná osoba vedela alebo musela vedieť, že sa podieľa daňového podvodu.*“.

17. Ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa predbežne prerokoval a uznesením č. k. IV. ÚS 569/2022-13 z 8. novembra 2022 ju podľa § 56 ods. 5 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“) v časti namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu prijal na ďalšie konanie. Vo zvyšnej časti (v časti namietaného porušenia práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru) ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

III.

Vyjadrenia najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby a replika sťažovateľa

III.1. Vyjadrenie najvyššieho správneho súdu:

18. Na výzvu ústavného súdu sa k ústavnej sťažnosti vyjadril predseda najvyššieho správneho súdu v prípise č. k. KPr 308/2022 zo 7. decembra 2022, v ktorom poukázal na to, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol, v čom spočívalo nesprávne právne posúdenie krajským súdom, a tiež neuviedol, od ktorého konkrétneho rozhodnutia kasačného súdu sa krajský súd odchýlil. Všeobecná citácia rozhodnutí Súdneho dvora, prípadne ústavného súdu nie je náležitým vymedzením dôvodov kasačnej sťažnosti podľa príslušných ustanovení Správneho súdneho poriadku a zároveň uvedené rozhodnutia nie sú rozhodovacou činnosťou kasačného súdu. Kasačný súd je viazaný sťažnostnými bodmi. Sťažovateľ dôvody sťažnosti „*argumentačne nepodložil*“, preto aj kasačný súd sa s nimi vysporiadal len v príslušnom rozsahu. Sťažovateľ sa len všeobecne odvolal na sťažnostný dôvod a všeobecne vyjadril svoj nesúhlas s právnym názorom krajského súdu, pritom ale neuviedol náležité protiargumenty.

19. Vo veci nebola spornosť o predložení faktúr a existencii materiálneho plnenia. Sporným bolo, či skutočným dodávateľom stavebných prác bol deklarováný dodávateľ. Sťažovateľ tvrdil, že vykonávateľom prác bol subjekt uvedený na faktúre, zaťažovalo ho však dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu.

20. Kasačný súd sa tiež vysporiadal s argumentáciou, že správca dane nepreukázal, či sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie je súčasťou daňového podvodu. Uvedená skutočnosť je irelevantná vzhľadom na záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH.

21. Ďalšie dôvody ústavnej sťažnosti presahujú argumentáciu, ktorú sťažovateľ pôvodne uviedol v kasačnej sťažnosti. Napokon je potrebné uviesť, že v napadnutom rozsudku najvyššieho správneho súdu *«nebol produkovaný záver o tom, že „sťažovateľ unesie dôkazné bremeno len vtedy, ak preukáže, že subdodávateľ dodal služby jeho dodávateľovi“.*». Z uvedených dôvodov je ústavná sťažnosť nedôvodná.

III.2. Vyjadrenie zúčastnenej osoby:

22. Finančné riaditeľstvo sa k ústavnej sťažnosti písomne vyjadrilo ako zúčastnená osoba v prípise z 23. novembra 2022, pričom uviedlo, že správca dane vykonal dostatočné dokazovanie, získané dôkazy riadne vyhodnotil a dospel k záveru, že *„deklarovaný zdaniteľný obchod sa neuskutočnil tak, ako bolo preukazované predloženou faktúrou.“* Finančné riaditeľstvo sa s uvedeným právnym záverom tiež stotožnilo. Relevantné je, že postup daňových orgánov a ich právne závery akceptovali ako zákonné aj krajský súd, aj najvyšší správny súd. Finančné riaditeľstvo sa stotožňuje s rozsudkami správnych súdov, sú v súlade s judikatúrou Súdneho dvora. Z týchto dôvodov navrhuje, aby ústavný súd ústavnej sťažnosti nevyhovел.

III.3. Replika sťažovateľa:

23. Ústavný súd zaslal sťažovateľovi vyjadrenia najvyššieho správneho súdu aj zúčastnenej osoby na zaujatie stanoviska, ak to bude považovať za potrebné. Sťažovateľ zaslal podanie (repliku) z 19. decembra 2022, v ktorom sa vyjadril k doručeným vyjadreniam. Sťažovateľ nesúhlasí s vyjadrením, že záver o porušení ustanovení zákona o DPH bol vecne správny.

24. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľ poukázal na rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1 S 18/2020 zo 6. októbra 2022 v skutkovo podobnej veci, keď správca dane a finančné riaditeľstvo nepriznali žalobcovi nárok na odpočítanie dane. Krajský súd v Prešove vychádzal z judikatúry Súdneho dvora – z rozhodnutí vo veci C-154/2020 z 9. 12. 2021 (Kemwater ProChemie) a vo veci C- 610/19 (Vikingo Fővállalkozó Kft. vs Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága) z 3. 9. 2020 a z rozhodnutia najvyššieho správneho súdu č. k. 3 Sžfk 15/2020 z 30. júna 2022. Sťažovateľ citoval z predmetného rozsudku Krajského súdu v Prešove, pričom z citovanej časti vyplýva, že Krajský súd v Prešove sa odchýlil od svojej predchádzajúcej rozhodovacej praxe s poukazom na *„judikátorny obrat“* v rozhodovaní Súdneho dvora a najvyššieho správneho súdu, pričom poukázal aj na špecifikované rozhodnutia Súdneho dvora, na rozhodnutie najvyššieho správneho súdu (3 Sžfk 15/2020), na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky (č. k. 1 Afs 334/2017 z 23. marca 2022) a na uznesenie ústavného súdu (č. k. IV. ÚS 86/2022 z 15. februára 2022).

25. Sťažovateľ neakceptoval tvrdenie, že neuviedol, v čom spočívalo nesprávne právne posúdenie krajským súdom, keďže od počiatku tvrdil, že spochybnením subdodávateľov správca dane nevyvrátil sťažovateľom tvrdené a preukázané skutočnosti týkajúce sa osoby dodávateľa. Jediným spôsobom, ako mu nepriznať právo na odpočet DPH, by bolo preukázanie, že vedel, že sa účastní daňového podvodu. Sťažovateľ teda tvrdil, že uniesol svoje dôkazné bremeno (čo sa týka osoby dodávateľa), ktoré takto prešlo na správcu dane. Aj v tomto kontexte poukázal na už špecifikované rozhodnutia súdov. Sťažovateľ takto zotrval na dôvodoch svojej ústavnej sťažnosti.

26. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 zákona o ústavnom súde upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s podaniami účastníkov a ich prílohami dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

IV.

Posúdenie veci ústavným súdom

27. Podstatným dôvodom zamietnutia práva sťažovateľa na odpočítanie DPH orgánmi finančnej správy bol záver, že sťažovateľ nepreukázal, či skutočným dodávateľom stavebných prác bol deklarovaný dodávateľ uvedený vo faktúre z 31. decembra 2014. Uvedený dodávateľ predložil dôkazy, ktorými podľa správcu dane nepreukázal vykonanie fakturovaných stavebných prác. Následne predložil faktúru z 10. decembra 2014, ktorou obchodná spoločnosť [REDAKOVANÉ] (subdodávateľ), fakturovala za vykonané stavebné práce dodávateľovi. Podľa orgánov finančnej správy v prospech tvrdenia, že pre dodávateľa poskytol služby deklarovaný subdodávateľ, svedčila len faktúra medzi týmito obchodnými spoločnosťami z 10. decembra 2014. Proti tomuto tvrdeniu však svedčila absencia predpokladov na takéto dodanie stavebných prác (pracovnej sily, použitých strojov a materiálu) u subdodávateľa. Správca dane dospel k záveru, že právo na nadmerný odpočet DPH nebolo uplatnené v súlade s § 49 zákona o DPH, keďže nebolo preukázané dodanie stavebných prác spôsobom deklarovaným vo faktúre, t. j. nebol hodnoverne preukázaný dodávateľ. Sťažovateľ argumentoval, že orgány finančnej správy ho zaťažili preukázaním takých skutočností, ktoré nebol povinný preukázať, t. j. išlo o skutočnosti medzi dodávateľom stavebných prác a jeho subdodávateľom, čím bol zaťažený dôkazným bremenom nad rámec zákona.

28. Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených identifikoval, že podstatou argumentácie sťažovateľa v správnom súdnom konaní boli okolnosti súvisiace s posúdením skutočností vzťahujúcich sa na uskutočnenie zdaniteľného plnenia ako jedného zo základných predpokladov na odpočítanie DPH a tiež posúdenie kľúčovej právnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena, t. j. kto bol s ohľadom na danú procesnú situáciu nositeľom dôkazného bremena. Ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd na tieto otázky neposkytol ústavne súladné odpovede a z napadnutého rozsudku je zrejmé, že najvyšší správny súd napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodnil práve vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa.

IV.1. Všeobecne k rozloženiu a presunu dôkazného bremena v procesoch pri správe daní:

29. Ústavný súd už v náleze č. k. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022 uviedol, že určitú presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva často náročné a pomerne nejednoznačné. Dôkazné bremeno sa v daňovom konaní presúva medzi daňovým subjektom a správcou dane, pričom v určitej fáze konania ho vždy môže niesť iba jeden z nich. Dôkazné bremeno najprv zaťažuje daňový subjekt a až potom správcu dane. Táto špecifická koncepcia dokazovania priamo nadväzuje na podstatu daňového konania, v ktorom je skutkovým základom tvrdenie daňového subjektu o jeho daňovej povinnosti.

30. Neúmerné prenášanie dôkazného bremena na daňový subjekt zo strany orgánov finančnej správy je potrebné považovať za ústavne neudržateľný postup. Neprimerané dôkazné bremeno sa môže prejavovať v dvoch rovinách, a to (i) zaťažením daňového subjektu predkladaním dôkazov nad rozsah nevyhnutne postačujúci na preukázanie rozhodujúcich skutočností alebo (ii) požiadavkou na preukazovanie takého okruhu skutočností, ktoré netvorí dôkazné bremeno daňového subjektu. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať. Od daňového subjektu možno na daňové účely požadovať štandardné a v obchodnej praxi obvyklé dôkazy, pri ktorých je rozumné predpokladať, že ich daňový subjekt bude uchovávať; samozrejme, musí ísť o dôkazy, ktoré sú postačujúce na preukázanie skutočného dodania tovaru (resp. služby, pozn.), ktoré sa javí ako dostatočne pravdepodobné.

31. 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 č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

32. Ak daňový subjekt preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil všetky zákonom požadované doklady viažuce sa na neho, vyčerpал tým vlastné dôkazné bremeno. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. *probatio diabolica*). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Dôkazné bremeno teda nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, t. j. vrátane tých, ktoré je povinný predložiť iný subjekt.

33. Ak u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie alebo iných daňovo významných dokladov alebo z dôvodu podvodného konania dodávateľov alebo odberateľov daňového subjektu, ktoré mu nemožno s poukazom na judikatúru Súdneho dvora pripísať, táto skutočnosť nemôže byť pripísaná na úkor kontrolovaného daňového subjektu, ktorý na to nemá vplyv. Kontrolovaný daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov alebo odberateľov by si mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude dokumentácia riadne vedená, prípadne že ide o karuselový podvod, o ktorom nemohol mať vedomosť.

IV.2. Posúdenie námietok sťažovateľa vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena v jeho veci a k odôvodneniu napadnutého rozsudku:

34. Z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu z 3. marca 2021 vyplýva, že sťažovateľ preukázal reálne vykonanie stavebných prác (ich vykonanie bolo preukázané aj miestnym zisťovaním) fakturovaných dodávateľom vo faktúre

z 31. decembra 2014 s tým, že sťažovateľ predložil aj zmluvu o dielo z 10. novembra 2014, ktorá sa týkala fakturovaných stavebných prác na špecifikovanom objekte. Sťažovateľ sa však nevedel vyjadriť k tomu, či dodávateľ vykonal stavebné práce vlastnými zamestnancami alebo v subdodávke. Následne správne súdy poukázali na to, že daňový úrad zisťoval od dodávateľa, resp. od subdávateľa dôkazy, ktorými by preukázali vykonanie stavebných prác. Dodávateľ okrem iných uviedol, že dokumentácia týkajúca sa aj uvedeného diela mu bola odcudzená z motorového vozidla. Konateľ subdávateľa uviedol, že subdávateľ bol zrušený 30. decembra 2014 a následne zanikol zlúčením s právnym nástupcom [REDACTED], kde je konateľom nekontaktný občan Maďarskej republiky. Predmetné práce vykonal prostredníctvom subdávateľa, o čom ale nepredložil dôkazy, pričom z kontrolného výkazu DPH takéto dodanie nevyplývalo. Najvyšší správny súd sa nevyjadril dostatočne k námietke sťažovateľa týkajúcej sa neprimeraného dôkazného bremena, ktorým ho orgány finančnej správy zaťažili, keď od neho vyžadovali preukázanie skutočností, ktoré sa týkali obchodných vzťahov medzi dodávateľom a subdávateľom, resp. dodávateľom subdávateľa, hoci v kasačnej sťažnosti namietal, že riadne preukázal zdaniteľné plnenie (vykonanie stavebných prác).

35. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže takýto výklad by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je na správcovi dane, aby bol skutkový stav zistený presne a úplne, a od neho závisí, aké dokazovanie na tento účel vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. V tejto súvislosti je potrebné poukázať tiež na to, že hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 10 Šzfk 44/2019 z 24. novembra 2020; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Šzfk 22/2019 z 26. mája 2020; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 6 Šzfk 40/2018 z 3. septembra 2019; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Šzfk 16/2018 z 13. septembra 2019). Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený nad dodržiavaním a rešpektovaním práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (I. ÚS 241/07).

36. Z už uvedeného vyplýva, že až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o dodávateľovi stavebných prác poukázaním na skutočnosti, ktoré vyplývajú z obchodného vzťahu medzi dodávateľom a jeho subdávateľom, resp. medzi dodávateľom subdávateľa, išlo o okolnosti, o ktorých sťažovateľ nemusel mať vedomosť a nebolo v jeho možnostiach predkladať dôkazy týkajúce sa týchto obchodných vzťahov. Uvedené okolnosti takto nepostačujú automaticky na prechod dôkazného bremena na daňový subjekt, resp. aj na záver, ktorý by spochybňoval skutočnosti deklarované na faktúre medzi sťažovateľom a dodávateľom, ktorý túto faktúru vystavil.

37. Je potrebné pripomenúť procesnoprávny pohľad na správnu aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak správca dane vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarováných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Iba samotné spochybnenie deklarováných plnení bez reálne existujúceho reálneho základu vytvoreného správcom dane je nutné považovať za neakceptovateľné. V rámci postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku teda správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť „zdroje“ svojich pochybností (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.).

38. Z obsahu rozsudkov správnych súdov pritom vyplýva, že daňové orgány vo veci sťažovateľa zamerali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu (schopnosť preukázať dodanie prác dodávateľovi subdodávateľom, resp. personálne a technické kapacity jeho subdodávateľa), pričom podľa tvrdenia sťažovateľa nezohľadnili predložené dôkazy týkajúce sa preukázania skutočného vykonania predmetných stavebných prác, ktoré boli predmetom faktúry z 31. decembra 2014. K tomuto rozporu sa najvyšší správny súd nevyjadril. Správne súdy sa stotožnili s konštatovaním daňových orgánov, že dodávateľ sťažovateľa nepreukázal dodanie prác subdodávateľom a subdodávateľ v rozhodnom období už nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie vykonania stavebných prác, na základe čoho dospeli k záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočet DPH.

39. Ústavný súd k otázke rozloženia dôkazného bremena pri preukazovaní nároku na odpočet DPH v kontexte pochybností správcu dane judikoval, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (I. ÚS 377/2018).

40. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom. V tejto súvislosti ústavný súd označil za ústavne konformné také východisko, podľa ktorého dôkazné bremeno prechádza na daňový subjekt v prípade, ak správca dane preukázateľným spôsobom spochybní uskutočnenie zdaniteľných plnení. Súdy v správnom súdnictve sú v takom prípade oprávnené verifikovať dôkazy vykonané v procese správy daní z toho hľadiska, či dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal pri spochybnení dôkazov daňového subjektu (a teda reálnej existencie zdaniteľného plnenia),

nie sú pochybné a či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému dospel orgán finančnej správy (m. m. II. ÚS 705/2017).

41. Z obsahu administratívnych rozhodnutí je zrejmé, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali, podobne ani správne súdy na námietky sťažovateľa v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď.

42. Na tomto mieste je potrebné nadviazať na východiská, ktoré majú korene v „staršej“ judikatúre najvyššieho súdu a ktorých aktuálnosť pretrváva, podľa ktorých je dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt, jasne limitované § 24 ods. 1 daňového poriadku (pôvodne § 29 ods. 8 predchádzajúceho daňového poriadku, pozn.), ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 6 Sžf 10/2012 z 28. novembra 2012), na ktoré poukazoval aj sťažovateľ v správnej žalobe.

43. V tomto smere sú relevantné závery z rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, podľa ktorého v otázke obstarania tovaru dodávateľom daňového subjektu, resp. subdodávateľmi jeho dodávateľa ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správca dane.

44. Sťažovateľ v správnej žalobe označil aj rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011, v ktorom sa najvyšší súd odmietol stotožniť so záverom o neunesení dôkazného bremena daňovým subjektom, ktorý bol vyvodzovaný z toho, že daňový subjekt nepreukázal skutočnosti týkajúce sa samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Podľa najvyššieho súdu skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny pri dodaných službách a tovaroch od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia, od následného forenzného dokazovania. V prípade, ak správca dane pričíta daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, ide o postup v rozpore so zákonom.

45. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

46. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o DPH, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkol'vek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.

47. V posudzovanej veci najvyšší správny súd vychádzal z toho, že priamy dodávateľ sťažovateľa (██████████) nevedel hodnoverne preukázať vykonanie stavebných prác pre sťažovateľa subdodávateľom (najmä pre odcudzenie príslušnej dokumentácie) a zároveň ním uvedený subdodávateľ (██████████) nemal už v rozhodnom období potrebné personálne a pracovné kapacity na to, aby dokázal zabezpečiť fakturované stavebné práce, pričom tento tiež nevedel preukázať tvrdených subdodávateľov, ktorí mu tieto práce mali vykonať, čo podľa správnych súdov predstavuje významné indície, ktoré sú spôsobilé spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že stavebné práce vykonali dodávateľ, resp. subdodávateľ tak, ako to bolo deklarované na faktúrach z 31. decembra 2014 (medzi sťažovateľom a dodávateľom) a z 10. decembra 2014 (medzi dodávateľom a subdodávateľom), a čo opodstatňuje záver o nepreukázaní hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočet DPH.

48. Nedostatočné personálne a pracovné kapacity subdodávateľa dodávateľa daňového subjektu môžu za určitých okolností predstavovať indíciu, resp. operatívnu informáciu k ďalšiemu vyšetrovaniu a preverovaniu reálnosti zdaniteľného plnenia podľa vystavených faktúr, avšak táto skutočnosť nie je sama osebe spôsobilým dôkazom o fiktívnosti zdaniteľných transakcií podľa vystavených faktúr. U dodávateľa, resp. subdodávateľa môžu nastať rôzne situácie, ako napríklad nelegálne zamestnávanie, zabezpečenie externých spolupracovníkov bez zmluvného základu, zapojenie rodinných príslušníkov, faktické využitie inej spoločnosti, čo sú skutočnosti mimo kontrolovaného daňového subjektu, pretože sú v plne réžii jeho dodávateľa, resp. subdodávateľa alebo následných subdodávateľov.

49. Je neprípustné, aby si daňové orgány týmto spôsobom kompenzovali dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu, a nie domnienky daňového orgánu.

50. Nie je vylúčené, aby určitá informácia majúca povahu indicie mohla byť za istej konštelácie považovaná za nepriamy dôkaz. V prípade nepriamych dôkazov je možné dospieť k záveru o neexistencii zdaniteľného plnenia, avšak len v prípade, že tieto nepriame dôkazy vylučujú akýkoľvek iný priebeh skutkového deja a tvoria súvislú, logickú, uzatvorenú a ničím nenarušenú sieť dôkazov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú a nadväzujú na seba, t. j. jednoznačne vedú k záveru o fiktívnosti zdaniteľného plnenia, resp. o nevykonaní zdaniteľného plnenia deklarovaným dodávateľom.

51. Závery najvyššieho správneho súdu odobrujúce postup správcu dane bez odpovede na konkrétne námietky sťažovateľa sú v konflikte s judikatúrnymi východiskami rozhodovacej činnosti Súdneho dvora, podľa ktorých daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon práva na odpočítanie DPH, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi (rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcemp, C-277/14, bod 52).

52. Keďže predloženie takýchto dodatočných dokladov nie je upravené v čl. 178 písm. a) smernice o DPH a môže sa neprimeraným spôsobom dotknúť výkonu práva na odpočítanie, ako aj zásady neutrality, príslušný vnútroštátny daňový orgán nemôže vo všeobecnosti vyžadovať takéto predloženie. Zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému DPH členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné (rozsudok Súdneho dvora zo 4. júna 2020 vo veci SC C.F. SRL, C-430/19). V tomto prejudiciálnom konaní sa riešila otázka podobná s vecou, ktorá je predmetom ústavnej sťažnosti, t. j. situácia, keď dodávatelia daňového subjektu nemali technickú a logistickú spôsobilosť poskytovať služby, ktoré fakturovali daňovému subjektu (bod 14 citovaného rozsudku).

53. Súčasťou a účelom práva na obhajobu v daňových veciach je podľa judikatúry Súdneho dvora pravidlo, že príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, sa musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, ako aj to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti (rozsudok Súdneho dvora zo 16. októbra 2019 vo veci Glencore Agriculture Hungary, C-189/18). Porušenie práva na obhajobu vedie k zrušeniu rozhodnutia prijateho na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (rozsudok Súdneho dvora z 3. júla 2014 vo veci Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13).

54. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že obsahom práva na spravodlivé súdne konanie nie je záruka, že rozhodnutie súdu bude spĺňať očakávania a predstavy strany konania. Podstatou je, aby postup súdu bol v súlade so zákonom, aby bol ústavne akceptovateľný

a aby jeho rozhodnutie bolo možné kvalifikovať ako zákonné, preskúmateľné a nearbitrárne (I. ÚS 50/04, III. ÚS 162/05, IV. ÚS 410/2011).

55. Podľa konštantnej judikatúry najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít tiež platí, že súd nie je povinný reagovať na všetky argumenty strán konania, ale len na tie, ktoré majú pre rozhodnutie sporu podstatný a rozhodujúci význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu (rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva Ruiz Torija v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – A, s. 12, § 29, Hiro Balani v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – B, Georgiadis v. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins v. Francúzsko z 19. 2. 1998; rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, III. ÚS 191/2013 a pod.). Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06).

56. Najvyšší správny súd podľa názoru ústavného súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany, ktorá sa mala sťažovateľovi poskytnúť v daňovom a správnom súdnom konaní, a vôbec nereagoval ani na podstatné námietky sťažovateľa.

57. Podstatnú časť odôvodnenia napadnutého rozsudku (ako aj rozsudku krajského súdu, pozn.) tvorí rekapitulácia priebehu administratívneho a súdneho konania, v nich vydaných rozhodnutí a podaní účastníkov konania. Samotné meritórne odôvodnenie rozsudku, teda časť, v ktorej najvyšší správny súd vyslovuje vlastný názor na vec a robí skutkové a právne závery, tvoria v zásade odseky 18 a 19, v ktorých reaguje na námietku nesprávneho právneho posúdenia veci, resp. odseky 20 a 21, v ktorých reaguje na námietku odklonu správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Najvyšší správny súd poukazuje na nedostatočné vymedzenie uplatneného sťažnostného dôvodu (nesprávne právne posúdenie veci), pritom z argumentácie sťažovateľa je zrejmé, že v zásade namietal aj otázku rozloženia dôkazného bremena, keď v závere kasačnej sťažnosti zdôrazňuje, že preukázal všetky skutočnosti (hmotnoprávne podmienky) na priznanie práva na odpočet DPH. Je pritom zrejmé, že aj najvyšší správny súd v rámci tohto sťažnostného dôvodu poukazoval na skutočnosti, ktoré sa týkali dodávateľa, resp. subdodávateľa, pritom sa nijako nevysporiadal s otázkou, aká je relevancia týchto okolností vo vzťahu k sťažovateľovi, ako mohol preukázať skutočnosti, resp. doložiť dôkazy, ktoré sa týkali vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľa, resp. ďalších subdodávateľov, a to aj v tom kontexte, že reálne vykonanie stavebných prác sťažovateľ preukázal, resp. daňový orgán zistil reálne vykonanie stavebných prác vykonaním miestneho zisťovania. Aj stručné odôvodnenie rozhodnutia môže byť ústavne udržateľné, ale to len za podmienky, ak dáva odpoveď na všetky podstatné námietky. To však v posudzovanej veci neplatí. Meritórne odôvodnenie neobstojí z hľadiska kvantitatívneho, keďže nedáva odpoveď na všetky relevantné námietky vznesené sťažovateľom, ale ani po kvalitatívnej stránke. Stručné odôvodnenie nereaguje na podstatu námietok sťažovateľa, ktorému sa má poskytnúť ochrana, a to na rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávnych podmienok na vznik nároku na odpočítanie DPH.

58. Najvyšší súd v plnom rozsahu prevzal závery preskúmaného rozhodnutia krajského súdu, čo sa týka skutkových zistení, ako aj právneho posúdenia, pričom vlastné právne odôvodnenie záverov prezentoval v minimálnom rozsahu. S argumentáciou sťažovateľa sa vysporiadal len formálne, pričom neprezentoval vlastné závery ako výsledok konfrontácie záverov krajského súdu a námietok sťažovateľa. Písomné vyhotovenie rozsudku najvyššieho správneho súdu neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre jeho rozhodnutie. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov daňových orgánov a krajského súdu bez toho, aby sťažovateľ dostal odpoveď na viaceré podstatné žalobné a kasačné námietky.

59. Sťažovateľ osobitne v správnej žalobe poukazoval na rozhodnutia kasačného súdu (najvyššieho súdu), ktorými podporoval svoju argumentáciu týkajúcu sa rozloženia dôkazného bremena. Išlo pritom o judikatúru, ktorá v značnej miere podporovala argumentáciu sťažovateľa súvisiacu s jeho dôkaznou povinnosťou, ako aj to, že skutočnosť majúce pôvod v iných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch nemôžu byť rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie. Najvyšší správny súd uvedenú námietku vyhodnotil len formalisticky, a to v zásade len poznámkou, že judikatúra ústavného súdu a Súdneho dvora nepredstavuje rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. Pritom nijako nepodrobil konfrontácii právnu argumentáciu krajského súdu v tomto smere. Pritom požiadavka na dôkladné odôvodnenie odklonu od ustálenej súdnej praxe nie je len produktom vytvoreným judikatúrou ústavného súdu, ale je normovaná zákonom (§ 139 ods. 3 Správneho súdneho poriadku).

60. Ak sa dopustil vady skôr rozhodujúci orgán verejnej moci, tak inštančne nadriadený orgán, resp. orgán rozhodujúci o opravnom prostriedku je povinný túto vadu odstrániť tým spôsobom, že napraví nedostatky v rámci svojej prieskumnej právomoci, či už vo forme kasácie, alebo revízie nezákonného rozhodnutia. V tomto smere je relevantné, že sťažovateľ v správnej žalobe obsiahlo namietal nesprávne rozloženie dôkazného bremena (porovnaj napr. body 15, 16 a 20 rozsudku krajského súdu z 3. marca 2021), pričom krajský súd sa s týmito námietkami vysporiadal predovšetkým citáciou právnych záverov najvyššieho súdu v rozsudku z 9. októbra 2018.

61. Ústavný súd s ohľadom na už prezentované východiská a konkrétne zistenia konštatuje, že najvyšší správny súd neposkytol sťažovateľovi napadnutým rozsudkom náležitú súdnu ochranu, pretože rezignoval na svoju úlohu odpovedať na všetky relevantné argumenty prezentované v kasačnej sťažnosti. Najvyšší správny súd nereflektoval dostatočne vlastnú judikatúru a judikatúru najvyšších súdnych autorít a nevyjadril sa k zásadnej otázke dôkazného bremena a jeho presunu v konkrétnych okolnostiach sťažovateľovej veci. Takisto nereagoval na námietky rozporu rozsudku krajského súdu s judikatúrou najvyšších súdnych autorít. Neposkytnutím odpovede na zásadné a podstatné námietky zasiahol do práva sťažovateľa na súdnu ochranu.

62. Po posúdení všetkých okolností preto ústavný súd dospel k záveru, že napadnutým rozsudkom, ktorým najvyšší správny súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, bolo porušené základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 listiny (bod 1 výroku nálezu), a preto bolo potrebné pristúpiť v zmysle čl. 127 ods. 2 prvej vety ústavy a jemu zodpovedajúceho § 133 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj k zrušeniu napadnutého rozsudku (bod 2 výroku nálezu). Vychádzajúc zo zásady minimalizácie zásahov do rozhodovacej činnosti všeobecných (správnych)

súdov, ústavný súd nevyhovel návrhu sťažovateľa na zrušenie rozsudku krajského súdu z 3. marca 2021 a vrátenie veci krajskému súdu (bod 4 výroku nálezu).

IV.3. K ďalšiemu postupu najvyššieho správneho súdu po vrátení veci:

63. Úlohou najvyššieho správneho súdu v ďalšom konaní bude vo veci opätovne rozhodnúť v súlade s právnym názorom ústavného súdu. Bude sa musieť v novom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadať s podstatnými námietkami sťažovateľa vo vzťahu k preukazovaniu uskutočnenia zdanieľného plnenia a predovšetkým posúdiť, či nedošlo k neúmernému presunu dôkazného bremena na sťažovateľa, t. j. či zo strany orgánov finančnej správy došlo k preukázateľnému spochybneniu dodania stavebných prác dodávateľom (subdodávateľom), eventuálne preukázaniu vedomej účasti sťažovateľa na podvodných schémach poznačených daňovým únikom. V prípade zistenia objektívne podložených pochybností správca dane je potrebné overiť, či tieto boli oznámené sťažovateľovi a či sa mu vytvoril procesný priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021).

64. Požiadavkám základného práva na súdnu ochranu zodpovedá aj úloha najvyššieho správneho súdu argumentačne sa vyrovnáť s relevantnou (odlišnou) judikatúrou, na ktorú poukazoval sťažovateľ, a preto najvyšší správny súd bude musieť zaujať stanovisko k tomu, či judikatúru označenú sťažovateľom v jeho argumentácii (osobitne v správnej žalobe, pozn.), od ktorej sa mal odchyliť krajský súd, možno považovať za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu vo vzťahu k riešenej materii týkajúcej sa merita veci a či je aplikovateľná na prípad sťažovateľa, prípadne dôsledne odôvodniť prípadný odklon od nej v intenciách § 139 ods. 3 Správneho súdneho poriadku.

65. Posúdenie relevantnosti a dôvodnosti námietok sťažovateľa sa týka aj otázky, či hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi nevykazuje zjavný exces (extrémny rozpor medzi vykonanými dôkazmi a skutkovými zisteniami), t. j. či sa uskutočnilo v súlade s ústavnoprávnymi štandardmi (IV. ÚS 607/2021, IV. ÚS 477/2020), podľa ktorých možno záver o prípadnom neunesení dôkazného bremena sťažovateľa ako výsledku procesu hodnotenia dôkazov považovať za ústavnoprávne udržateľný. Pritom je potrebné dôsledne rozlišovať, čo tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu a čo má povinnosť preukazovať správca dane. Z každého rozhodnutia musí vyplývať, ktoré skutočnosti možno považovať za preukázané a ktoré nie a ako boli vyhodnotené predložené dôkazy a akými úvahami sa riadil príslušný orgán verejnej moci pri ich hodnotení.

V.

Trovy konania

66. Ústavný súd priznal sťažovateľovi (§ 73 ods. 3 zákona o ústavnom súde) nárok na náhradu trov konania v celkovej sume 616,38 eur.

67. Vychádzajúc z obsahu spisu, ústavný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania za tri úkony právnej služby (prevzatie a príprava zastúpenia vrátane prvej porady s klientom, sťažnosť podľa čl. 127 ods. 1 ústavy a replika sťažovateľa z 19. decembra 2022) v súlade s § 1 ods. 3,

§ 11 ods. 3 a § 13a ods. 1 písm. a) a c), § 15 písm. a), § 16 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Ústavný súd vychádzal zo základnej sadzby tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby za rok 2022 v sume 193,83 eur (1/6 výpočtového základu podľa § 11 ods. 3 vyhlášky). Na tomto základe ústavný súd priznal odmenu 581,49 eur (193,83 eur × 3). Rovnako tak priznal náhradu hotových výdavkov (režijný paušál) za každý úkon právnej služby v sume 34,89 eur (3 × 11,63 eur; 1/100 výpočtového základu podľa § 16 ods. 3 vyhlášky), čo spolu predstavuje sumu 616,38 eur (bod 3 výroku tohto nálezu). Právny zástupca sťažovateľa nebol uvedený v zozname platcov DPH dostupnom na stránke <www.financnasprava.sk>, preto ústavný súd uvedenú sumu nezvýšil o DPH.

68. Priznanú náhradu trov právneho zastúpenia je najvyšší správny súd povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu sťažovateľa (§ 62 zákona o ústavnom súde v spojení s § 263 Civilného sporového poriadku) označeného v záhlaví tohto nálezu v lehote dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.

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

V Košiciach 7. februára 2023

Miroslav Duriš
predseda senátu