



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 41/2022-10

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Straku a sudcov Roberta Šorla (sudca spravodajca) a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej Advokátskou kanceláriou JUDr. Marcel Mašan, s. r. o., Hviezdoslavova 2, Poprad, proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/74/2018 z 24. septembra 2019 a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8Sžfk/31/2020 z 30. júna 2021 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 15. novembra 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkami všeobecných súdov v správnom súdnom konaní, ktoré navrhuje zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu.

#### **II.**

2. Daňový úrad rozhodnutím z 23. februára 2018 vyrubil sťažovateľke za tretí štvrtrok 2014 rozdiel na dani z pridanej hodnoty [REDACTED] eur, keď jej neuznal odpočet z faktúr vystavených dvoma obchodnými spoločnosťami.

3. Sťažovateľka sa správnu žalobou na krajskom súde domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z 18. júna 2018, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie daňového úradu z 23. februára 2018. Sťažovateľka v žalobe uviedla, že daňovému úradu predložila skladovú evidenciu, ako aj evidenciu hmotného investičného majetku a tiež odborné vyjadrenie znalkyne, z ktorých jednoznačne vyplýva, že fakturované tovary, stroje a služby sa u nej nachádzajú a sú riadne zaevidované v jej účtovej evidencii s tým, že časť spotrebného materiálu sa nachádza v sklade sťažovateľky a budova, ktorá slúži ako výrobný priestor

a administratívna budova, je preukázateľne novo zrekonštruovaná. Sťažovateľka argumentovala, že okrem predložených účtovných dokladov a preukázania existencie fakturovaných tovarov a uskutočnených prác nemá objektívne možnosť inak preukázať realizáciu dodávok tovaru a služieb z preverovaných faktúr, pretože tieto dodávateľské spoločnosti už nepodnikajú. Podľa sťažovateľky daňové orgány vychádzali výlučne zo zistení, že spoločnosti, ktoré boli dodávateľmi tovarov a služieb, po roku 2015 zanikli, prípadne prestali vykonávať podnikateľskú činnosť. Predmetom preverovania však bolo obdobie tretieho štvrtroka 2014, pričom z rozhodnutia daňových orgánov nevyplýva žiaden dôkaz, ktorým by bolo dokázané, že tieto spoločnosti nevykonávali podnikateľskú činnosť už v priebehu roka 2014. Podľa sťažovateľky daňové orgány rozhodnutie založili iba na domnienke, že dodávateľské spoločnosti v súčasnosti nevykonávajú žiadnu podnikateľskú činnosť a nevysporiadali sa s dôkazmi, ktoré svedčili v jej prospech.

4. Krajský súd dospel k záveru, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno a nepreukázala uskutočnenie obchodov podľa predložených faktúr. Správca dane preto postupoval správne, pretože bolo spochybnené, že k dodaniu tovarov a služieb došlo práve spoločnosťami uvedenými na preverovaných faktúrach. Preto krajský súd rozsudkom z 24. septembra 2019 správnu žalobu zamietol.

5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť. V sťažnosti uviedla, že dôkaznú povinnosť si splnila, pretože daňovému úradu predložila nielen faktúry a dodacie listy, ale aj evidenciu materiálov, strojov a služieb, ktorými prijala dodávaný tovar do svojej internej účtovnej evidencie. Tiež predložila znalecký posudok, z ktorého vyplýva, že na objektoch, ktoré sťažovateľka užíva, boli vykonané práce, zodpovedajúce prácam podľa faktúr. Poukázala tiež na to, že dodávateľské obchodné spoločnosti fakturovaných tovarov a služieb zanikli až v priebehu roka 2015, no predmetom preverovania však bol tretí štvrtrok 2014, keď tieto spoločnosti podnikateľskú činnosť vykonávali. Daňový úrad tiež nepreukázal, že uvedené spoločnosti nevykonávali už v preverovanom období podnikateľskú činnosť. Záver krajského súdu o tom, že sťažovateľka nepredložila dostatok dôkazov, neobsahuje žiadne odôvodnenie, preto je arbitrárny. Zároveň sa tým krajský súd odklonil od ustálenej judikatúry, pričom poukázala na rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3Sžf/1/2011 a rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie C-354/03 a C-355/03 a C-484/03, pretože sa od sťažovateľky požadujú dôkazy nad rámec dôkazného bremena.

6. Najvyšší súd kasačnú sťažnosť rozsudkom z 30. júna 2021 zamietol. Najvyšší súd uviedol, že judikatúra zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní sa ustálila v tom smere, že nepostačuje predložiť faktúry a dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. V súvislosti s jednou z obchodných spoločností najvyšší súd poukázal na výpoveď jej konateľa, podľa ktorej v rozhodujúcom období táto spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť a nevystavovala žiadne faktúry. Konateľ sťažovateľky vo výpovediach pred daňovými orgánmi nevedel uviesť v súvislosti so spoluprácou s touto spoločnosťou, s kým konal, koho oslovil a akým spôsobom nadviazal kontakt s touto spoločnosťou. O vykonaní stavebných prác pre sťažovateľku neexistujú žiadne písomné doklady, stavebný denník nebol vedený, práce boli prevzaté osobne konateľom sťažovateľky. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov pritom vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne

zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo preukázané deklarované dodanie tovarov a služieb tak, ako bolo uvedené vo faktúrach. Z rozsiahle vykonaného dokazovania vyplynulo, že k obchodom nedošlo takým spôsobom, ako boli deklarované zo strany sťažovateľky v predložených faktúrach. V podrobnostiach odkázal najvyšší súd na odôvodnenie rozsudku krajského súdu, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožnil.

### III.

7. Sťažovateľka v sťažnosti vyjadruje nesúhlas s právnym názorom, podľa ktorého neuniesla v daňovom konaní dôkazné bremeno. V daňovom konaní predložila všetky možné dôkazy, dokonca boli predložené dôkazy nad potrebný rámec. Súd v napadnutých rozhodnutiach však neuviedli presne, aký ďalší dôkaz mala predložiť. Sťažovateľka poukázala na skutočnosť, že v rozhodujúcom období obidve dodávateľské spoločnosti vykonávali podnikateľskú činnosť. Preto skutočnosť ich neskoršieho zániku, prípade nesplnenie daňových povinností, nemôže byť pripísané na ťarchu sťažovateľky. Súd sa podľa sťažovateľky v otázke dokazovania v daňovom konaní neriadili ustálenou judikatúrou.

### IV.

8. V rozsahu proti rozsudku krajského súdu ide o návrh, na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc. Vo vzťahu k rozsudku krajského súdu mala sťažovateľka možnosť podať opravný prostriedok – kasačnú sťažnosť, čo aj využila. Právomoc najvyššieho súdu vo vzťahu k rozhodnutiu krajského súdu vylučuje právomoc ústavného súdu, a preto bola ústavná sťažnosť v rozsahu proti rozhodnutiu krajského súdu podľa § 56 ods. 2 písm. a) 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 nedostatok právomoci odmietnutá.

9. Právomoc ústavného súdu je tak daná vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu najvyššieho súdu. Ústavný súd vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou (napr. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Je v právomoci všeobecného súdu vykladať a aplikovať zákony, a pokiaľ tento výklad nie je arbitrárny a je náležite zdôvodnený, ústavný súd nemá príčinu doň zasahovať (napr. I. ÚS 19/02, IV. ÚS 238/05, II. ÚS 357/06). Vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho súdu treba poukázať na povahu a špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (IV. ÚS 127/2012).

10. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ktorý konal ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali.

11. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti vyjadrila nesúhlas so záverom, že neuniesla dôkazné bremeno v daňovom konaní. Pokiaľ sťažovateľka uvádza, že predložila všetky možné dôkazy a dokonca aj dôkazy nad požadovaný rámec, ide o jej pohľad na vec, ktorý nebol daňovými

orgánmi a následne súdmi akceptovaný. Finančné orgány a následne súdy dospeli k záveru, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno a nepreukázala, že obchody s konkrétnymi spoločnosťami boli uskutočnené takým spôsobom, ako to bolo deklarované sťažovateľkou na predložených faktúrach. Najvyšší súd odôvodnil tento záver osobitne vo vzťahu k obidvom obchodným spoločnostiam, ktoré podľa predložených faktúr mali sťažovateľke dodať tovary a služby. V tejto súvislosti najvyšší súd uviedol, že nebola spochybnená existencia tovaru a vykonaných služieb, ale bolo spochybnené, že k dodaniu týchto služieb došlo spoločnosťami uvedenými v predložených faktúrach. Námietky sťažovateľky uplatnené v ústavnej sťažnosti teda nie je možné hodnotiť inak, než že sa sťažovateľka dožaduje prehodnotenia skutkových zistení, ku ktorým dospeli finančné orgány a s ktorými sa stotožnil aj najvyšší súd. Tým však stavia ústavný súd do role ďalšej prieskumnej inštalácie, ktorá mu neprislúcha.

12. Z napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu je zrejmé, že správne orgány a následne najvyšší súd sa otázkou dôkazného bremena riadne zaoberali a svoj názor v tejto rozhodujúcej otázke podrobne odôvodnili. Východisko ich argumentácie, že zákonné podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane nespočívajú iba vo formálnej deklarácii – predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, teda musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých znakoch, je ústavne konformné. Na sťažovateľku ako daňový subjekt sa nekládli nejasné či rozporné požiadavky, mala preukázať iba skutočnosti, ktoré sama predloženými faktúrami tvrdila.

13. Pokiaľ sťažovateľka argumentuje, že jej nemôže byť dané na ťarchu nesplnenie daňových povinností spoločnosťami, ktoré jej dodali tovar a služby, resp. ich neskorší zánik, je možné jej dať za pravdu. K tomu však v prípade sťažovateľky nedošlo. Sťažovateľke bolo pripísané na ťarchu jedine neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnení. Napadnuté rozhodnutie nie je v rozpore s rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011, na ktoré sťažovateľka v sťažnosti poukazuje. V uvedenom rozhodnutí najvyšší súd vyjadril stanovisko, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa nemôže vzťahovať na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľov, resp. dodávateľových subdodávateľov. O takú situáciu v prípade sťažovateľky nešlo, pretože mala preukázať iba skutočnosti, ktoré sa týkali priamo jej obchodných aktivít a ktoré deklarovala predloženými faktúrami.

14. Medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a namietaným porušením práv sťažovateľky niet príčinnej súvislosti. Rozsudok najvyššieho súdu je jasne a výstižne odôvodnený, nie je poznačený zjavným omylom či už v skutkových zisteniach alebo v právnom posúdení. Preto napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nebol spôsobilý porušiť základné práva sťažovateľky a ústavná sťažnosť bola podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietnutá ako zjavne neopodstatnená.

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

**V Košiciach 27. januára 2022**

**Peter Straka**  
**predseda senátu**