



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 579/2021-26

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu (sudca spravodajca) a zo sudcov Ladislava Duditša a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], advokátom, [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], proti rozhodnutiu Daňového úradu Žilina č. 101194013/2018 z 19. júna 2017, rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102031451/2018 z 11. októbra 2018, rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30 S 176/2018 z 3. septembra 2019 a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk 5/2020 zo 4. mája 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.**

#### **Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci**

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 18. augusta 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozhodnutiami správnych orgánov a všeobecných súdov označenými v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľka navrhuje napadnuté rozhodnutia zrušiť a vec vrátiť Daňovému úradu Žilina (ďalej len „daňový úrad“) na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti vyplýva, že daňový úrad rozhodnutím [REDAKOVANÉ] z 19. júna 2017 určil sťažovateľke ako platiteľke dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel nadmerného odpočtu DPH v sume 37 360,56 eur za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroka 2016 a súčasne v uvedenom rozsahu znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroka 2016 a rozhodol o vrátení dane. Odvolací orgán Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „FR SR“) rozhodnutím [REDAKOVANÉ] z 11. októbra 2018 (ďalej len „rozhodnutie FR SR“) už uvedené rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdilo.

3. Proti rozhodnutiu FR SR podala sťažovateľka žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, ktorú Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 30 S 176/2018 z 3. septembra 2019 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) zamietol.

4. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) rozsudkom č. k. 4 Sžfk 5/2020 zo 4. mája 2021 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“) zamietol.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

5. Sťažovateľka považuje prístup krajského súdu a najvyššieho súdu za výrazne jednostranný v prospech FR SR a daňového úradu, čo sa prejavilo odmietnutím dôkazu výsluchom svedka [REDACTED]. V daňovom konaní sťažovateľka opakovane navrhovala vykonať tento výsluch, čo daňový úrad odmietol zrealizovať, a nasledujúce správne a súdne inštalácie tento procesný postup plne akceptovali. Navrhovaný svedok má podľa sťažovateľky priame vedomosti o vykonaní a poskytnutí zdaniteľného plnenia na zákazke „*Rekonštrukcia poškodenej haly*“ [REDACTED], ktorá bola predmetom daňovej kontroly, pretože je predsedom predstavenstva odberateľskej spoločnosti [REDACTED] (t. j. investora stavby). Prvostupňový správny orgán, ako i FR SR však zmätočne tvrdili, že údajne vôbec nevedia, o akú osobu ide. Krajský súd napokon sám uzavrel, že predmetný svedok i tak údajne nevie uviesť, čo, kto, komu, ako a kedy dodal, a že tento výsluch je plne bezpredmetný, čím prejudikoval obsah výpovede tohto svedka.

6. Uvedené tvrdenia sú podľa sťažovateľky v priamom rozpore so zjednocujúcim judikátom sp. zn. 1Vs/1/2020 veľkého senátu najvyššieho súdu (vydaný 18. mája 2021, teda iba 14 dní po vydaní rozsudku najvyššieho súdu), v zmysle ktorého „Svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi, nemusí stačiť a v okolnostiach prípadu ani nestačí pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku žalobcu na odpočítanie dane. Rozpor predmetnej svedeckej výpovede s tvrdeniami žalobcu a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočniteľnej verzii obchodnej transakcie, musí byť žalobcovi umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení. Pokiaľ daňové orgány opierajú svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neuniesol, musia mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok.“

7. Najvyšší súd, krajský súd, FR SR, ako i daňový úrad vo svojich rozhodnutiach podľa názoru sťažovateľky nijako relevantne nevysvetlili, aký iný tovar mala sťažovateľka odobrať od spoločnosti [REDACTED], a taktiež ktorý iný subjekt jej mal dodať tovar na stavbu. Tiež tvrdenie, že k tomuto dodaniu tovaru reálne nedošlo, je v hrubom rozpore s realitou. Vzhľadom na povahu, objemné rozmery tovaru a jeho veľmi špecifický účel sú úvahy krajského súdu, FR SR, ako i daňového úradu podľa sťažovateľky zmätočné, nelogické a nezmyselné. Pokiaľ by uvedené tvrdenie bolo pravdivé (čo nie je), potom by sťažovateľka mala predmetný tovar dosiaľ naskladnený na neznámom mieste a prejazd kamiónov do [REDACTED] by bol vykonávaný úplne zbytočne a pre neznámy účel. Daňový úrad a FR SR si vo svojich ťažiskových tvrdeniach zjavne

odporujú, a preto sú ich závery arbitrárne. Aplikácia zákona, ako i vyslovené skutkové a právne úvahy a závery sú zmätočné a nezákonné.

8. Sťažovateľka namietala, že fotografie predložené daňovému úradu preukázali, že v mieste prác (██████████) sa tovar určený na stavbu haly reálne nachádzal a bol aj reálne vyložený. Zo správy Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s., na základe prejazdu mýtnych brán taktiež vyplýva, že tovar dovezli kamióny 28. – 29. decembra 2016, pričom jazdy aj boli ukončené v ██████████ v mieste rekonštrukcie haly. Daňový úrad a FR SR navyše plne opomenuli podpísaný dodací list, ktorý preukazuje dodanie plnenia, ako aj cenovú ponuku, kde je uvedený rozpis a špecifikácia tovaru. Krajský súd, ako aj najvyšší súd uvedené skutočnosti a extrémny rozpor záverov daňového úradu a FR SR s obsahom spisov opomenuli.

9. Postup daňového úradu a následne FR SR bol absolútne nezákonným, pretože daňový úrad nevykonal ani jeden sťažovateľkou navrhnutý dôkaz napriek tomu, že všetky navrhované dôkazy boli relevantné, čím porušil základné práva sťažovateľky v daňovom konaní. Nevykonaním navrhnutých dôkazov tak došlo k hrubému porušeniu práv sťažovateľky v daňovom konaní, keďže odmietnutím vykonania dôkazu, ktorý je materiálne spôsobilý preukázať tvrdenia daňového subjektu alebo vyvrátiť fakty, resp. ustáliť a spresniť skutkový stav, daňový úrad manipuluje skutkový stav. Sťažovateľka uviedla, že nenesie procesnú či inú zodpovednosť za to, že daňový úrad nebol schopný zabezpečiť svedkov ██████████, ktorých v konaní taktiež žiadala vypočuť. FR SR tento nezákonný postup daňového úradu akceptovalo. Daňové orgány tak sťažovateľke ako daňovému subjektu objektívne sťažili až zmarili možnosť reálne uniesť dôkazné bremeno daňového subjektu na preukázanie zdaniteľného plnenia a na účinné preukázanie práva na odpočet DPH.

10. Krajský súd a najvyšší súd v rámci rozhodovaní o správnej žalobe, resp. kasačnej sťažnosti opomenuli, že daňový úrad, ako i FR SR porušili základné zásady správy daní uvedené v § 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“).

11. Krajský súd a najvyšší súd tiež opomenuli, že v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Daňový úrad v zmysle predmetného ustanovenia daňového poriadku riadne nepostupoval.

12. Pokiaľ daňový úrad vytýkal sťažovateľke formálne nedostatky faktúry, tak sťažovateľka argumentovala, že riadne predložila daňovému úradu opravnú faktúru, ktorá položkovite obsahuje všetky potrebné náležitosti. Podľa § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) sa všeobecne každý doklad, ktorý mení a dopĺňa pôvodnú faktúru, považuje za faktúru. Krajský súd však v napadnutom rozhodnutí uviedol, že ide o „nehodnoverný dôkaz“ a nie je relevantným účtovným dokladom, s ktorým sa bol povinný daňový úrad relevantne zaoberať a tento vyhodnotiť, pretože „dodávateľ žalobcu je nekontaktný počas celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a na adrese svojho sídla je neznámy.“. Predmetná skutočnosť je podľa sťažovateľky plne irelevantná, pretože žiadne zákonné ustanovenie

zákona o DPH s následnou nekontaktnosťou dodávateľa nespája akékoľvek právne účinky vo vzťahu k existencii výšky dane alebo nároku na odpočet.

13. Sťažovateľka zastáva názor, že krajský súd bagatelizuje a marginalizuje pochybenia daňového úradu a FR SR a používa judikatúru, ktorá sa však z hľadiska najmä skutkového stavu nezhoduje s touto vecou (napr. rozsudok najvyššieho súdu č. k. 2Sžf/52/2010 z 21. septembra 2011, z ktorého vyplýva, že daňový subjekt v predmetnej veci nepredložil žiadne dôkazy o plnení; v tomto prípade sťažovateľka predložila dodací list).

14. Za ďalšiu procesnú vadu považuje sťažovateľka skutočnosť, že protokol o daňovej kontrole nebol podpísaný daňovou kontrolórkou [REDAKOVANÉ], čím bol porušený § 47 písm. k) daňového poriadku. V protokole bolo tiež uvedené nesprávne, resp. neúplné ustanovenie použitého § 74 zákona o DPH. Podľa názoru krajského súdu však uvedená skutočnosť nemala žiaden vplyv na zákonnosť tohto dôkazu, čo znamená, že krajský súd protokol považuje za „dôkaz“, a nie za procesný úkon daňového úradu v zmysle § 46 ods. 8 prvej vety daňového poriadku.

15. Sťažovateľka tiež poukázala na skutočnosť, že rozhodnutie daňového úradu bolo nesprávne datované rokom 2017, pričom správne mal byť uvedený rok 2018, keď bolo vydané. Krajský súd a najvyšší súd opomenuli, že dosiaľ nedošlo k oprave predmetného rozhodnutia zákonom predpokladaným spôsobom. Rozhodnutie daňového úradu je tak zjavne nezákonné, pretože obsahuje nesprávny dátum vydania.

### III.

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

16. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru) napadnutými rozhodnutiami daňových orgánov, ktorými bol sťažovateľke určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu na DPH a tento bol v uvedenom rozsahu znížený, ako aj rozhodnutiami všeobecných súdov vydanými v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia FR SR. Sťažovateľka predovšetkým namietala, že nevykonanie ňou navrhovaných dôkazov (výsluch svedka – štatutárneho orgánu jej odberateľa) plne odobrené krajským súdom, ako aj najvyšším súdom je prejavom jednostranného prístupu týchto súdov v jej neprospech, ako i porušením základných zásad správy daní a dokazovania v daňovom konaní. Sťažovateľka všeobecným súdom a správnym orgánom tiež vytýkala nesprávne posúdenie účinkov a povahy faktúry v konaní, ktorá bola vyhodnotená ako nehodnoverný dôkaz. Za zmätočný a nelogický považuje sťažovateľka aj právny záver, že nedošlo k samotnému dodaniu tovaru.

#### **III.1. K namietanému porušeniu označených práv rozhodnutím daňového úradu, rozhodnutím FR SR a rozsudkom krajského súdu:**

17. Pri posudzovaní tejto časti ústavnej sťažnosti ústavný súd poukazuje na skutočnosť, že jeho právomoc rozhodovať o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je založená na princípe subsidiarity, ktorý určuje aj rozsah právomoci ústavného súdu pri poskytovaní ochrany základným právam a slobodám vo vzťahu k právomoci všeobecných súdov. Z princípu subsidiarity vyplýva, že právomoc ústavného súdu poskytnúť ochranu základným právam a slobodám

je daná iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhodujú všeobecné súdy. Ústavný súd sa pri uplatňovaní svojej právomoci riadi zásadou, že všeobecné súdy sú ústavou povolané chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť, a preto je právomoc ústavného súdu subsidiárna a uplatní sa až vtedy, ak nie je daná právomoc všeobecných súdov (m. m. IV. ÚS 236/07, II. ÚS 523/2014, III. ÚS 514/2017). Ak ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti zistí, že sťažovateľ sa ochrany svojich základných práv alebo slobôd môže domôcť využitím jemu dostupných a účinných prostriedkov nápravy pred iným (všeobecným) súdom, musí takúto sťažnosť odmietnuť z dôvodu nedostatku právomoci na jej prerokovanie (I. ÚS 269/06, IV. ÚS 115/07, II. ÚS 585/2018).

18. Sťažovateľka mohla proti napadnutému rozhodnutiu daňového úradu podať odvolanie (čo aj využila), o ktorom bolo oprávnené a aj povinné rozhodnúť FR SR. Ústavný súd konštatuje, že v okolnostiach posudzovanej veci boli naplnené ústavné podmienky pre aktiváciu princípu subsidiarity, z ktorého vychádza svojou právnou konštrukciou čl. 127 ods. 1 ústavy, keďže FR SR disponovalo právomocou poskytnúť na základe odvolania ochranu sťažovateľkou označených práv v rámci odvolacieho konania.

19. Pokiaľ ide o rozhodnutie FR SR, v danom prípade zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov stanovuje, že v určitej procesnej situácii je príslušný na rozhodovanie o právach jednotlivca konkrétny orgán verejnej moci, v danej veci správny súd na základe žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia FR SR, a bolo by zásahom do jeho právomoci a tiež porušením princípu subsidiarity, pokiaľ by ústavný súd o týchto právach rozhodoval bez toho, že by bola daná možnosť správneho súdu na realizáciu jeho právomoci. Sťažovateľka možnosť podať správnu žalobu na krajskom súde využila a krajský súd o nej rozhodol rozsudkom, čím poskytol súdnu ochranu ňou označeným právam.

20. Pokiaľ sťažovateľka namietala porušenie označených práv aj napadnutým rozsudkom krajského súdu, ústavný súd konštatuje, že tento nadobudol jeho doručením účastníkom konania právoplatnosť, pretože správne súdnictvo je po nadobudnutí účinnosti Správneho súdneho poriadku (1. júla 2016) budované na báze jednoinštančnosti, napriek tomu je proti nemu prípustná kasačná sťažnosť. Túto procesnú možnosť sťažovateľka využila a o jej kasačnej sťažnosti bol oprávnený a aj povinný rozhodnúť najvyšší súd. Kasačná sťažnosť predstavuje procesnú platformu, ktorou sa žalobca v správnom súdnictve môže účinne domáhať ochrany subjektívnych základných práv (či už procesnej povahy, alebo hmotnej povahy), ku ktorých porušeniu malo podľa jeho názoru dôjsť rozhodnutím správneho súdu, ktorým sa konanie o žalobe končí.

21. Na základe uvedeného, rešpektujúc princíp subsidiarity, ústavný súd odmietol ústavnú sťažnosť sťažovateľky v tejto časti pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie 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“).

### **III.2. K namietanému porušeniu označených práv rozsudkom najvyššieho súdu:**

22. Ústavný súd vo svojej judikatúre stabilne uvádza, že nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 31/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly

zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (podobne aj IV. ÚS 43/04).

23. Ústavná sťažnosť sťažovateľky smeruje proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu vydanému v systéme správneho súdnictva. V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. 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. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 183/2021).

24. Ústavný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľky v ústavnej sťažnosti sa zhoduje s jej argumentáciou použitou pred krajským súdom, ako aj najvyšším súdom. V zásade sa nestotožňuje so záverom konajúcich súdov, že nesplnila podmienky na uplatnenie si práva na odpočítanie DPH, ktorý bol odôvodnený nepreukázaním dodania tovaru dodávateľom uvedeným na konkrétnom daňovom doklade. V tejto súvislosti sťažovateľka namieta, že jej nebolo umožnené preukázať svoje tvrdenia, pretože daňový úrad odmietol vykonať navrhované dôkazy (výsluch zástupcu štatutárneho orgánu odberateľa), pričom sťažovateľka nenesie zodpovednosť za nekontaktnosť jej dodávateľa počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Na podporu svojich tvrdení poukázala na rozhodnutie veľkého senátu najvyššieho súdu č. k. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021.

25. Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal (IV. ÚS 417/2018).

26. Ústavný súd poukazuje na závery krajského súdu rozhodujúceho o správnej žalobe sťažovateľky (body 12 až 25 rozsudku krajského súdu), s ktorými sa najvyšší súd stotožnil (bod 36), keďže nezistil dôvod na odchylenie sa od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v jeho odôvodnení. Najvyšší súd, poukazujúc na vlastnú relevantnú judikatúru, zdôraznil, že v daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy, čo však neznamená, že správca dane je povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu tvrdenia daňového subjektu týkajúce sa ním uvádzaných skutočností, pretože daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Správca dane na seba nepreberá dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosti ním deklarované na účely zistenia, či si daňový subjekt riadne splnil svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu.

27. V danom prípade, ako všeobecné súdy uviedli, daňový úrad pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotil všetky dôkazy a zistené skutočnosti v ich vzájomnej súvislosti a prihliadol na všetko, čo vyšlo v konaní najavo. Nevykonával tak iba formálnu kontrolu sťažovateľkou predložených dokladov, ale zamerával sa aj na preukázanie toho, či tieto doklady odrážajú reálne plnenie. V neprospech sťažovateľky svedčili relevantné pochybnosti o samotnej faktúre, ktoré sťažovateľka neodstránila ani predložením v poradí druhej faktúry, ktorá bola vyhodnotená ako nehodnoverný dôkaz z dôvodu, že dodávateľ sťažovateľky bol počas celej daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania nekontaktný a na adrese svojho sídla neznámy. Dodávateľ sťažovateľky nemal žiaden štatutárny orgán, ktorý by zaň konal (jediným spoločníkom je cyperská spoločnosť a jediný konateľ bol z obchodného registra vymazaný). Pochybnosti o správnosti uplatneného odpočtu DPH sťažovateľka neodstránila ani predložením CMR listov o doprave tovaru z Poľskej republiky (rozporuplnosť deklarovanej ceny tovaru, dátumu dodania, opisu predmetu dodania), ktoré nemali súvis so spornou faktúrou ani dodacími listinami (dátumy nekorešpondujúce so spornou faktúrou). K nevykonaniu výsluchu svedka – zástupcu štatutárneho orgánu odberateľa všeobecné súdy konštatovali jeho nadbytočnosť, keďže predmetom dokazovania v daňovom konaní bol nárok na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry, ktorý daňový úrad neuznal. K námietke nepodpísania protokolu z daňovej kontroly daňovým kontrolórom a uvedeníu nesprávneho dátumu (zrejme nesprávnosť v uvedení roka) krajský súd konštatoval, že uvedené nedostatky nemajú žiaden vplyv na zákonnosť tohto protokolu.

28. Ústavný súd v podobných prípadoch považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcom dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymieraní a výbere dane (II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd vníma taký prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak než len predložením spochybnených daňových dokladov (IV. ÚS 380/2021), čo sa sťažovateľke v daňovom konaní nepodarilo.

29. Záver o znížení odpočtu DPH v prípade sťažovateľky bol postavený na nepreukázaní, že k dodaniu tovarov došlo dodávateľom uvedeným na príslušnom daňovom doklade za situácie, keď sťažovateľka neuniesla dôkazné bremeno, pretože nepredložila také relevantné dôkazy, ktorými by dostatočným spôsobom vyvrátila pochybnosti o tom, či sa daňové plnenie uskutočnilo tak, ako bolo deklarované na spornom daňovom doklade (faktúre). Z uvedených dôvodov ústavný súd nezistil v argumentácii najvyššieho súdu uvedenej v napadnutom rozsudku (body 36 až 43 odôvodnenia) v spojení s rozsudkom krajského súdu tvrdenú arbitrárnosť, resp. nedostatok odôvodnenia.

30. Pokiaľ ide o poukazovanie sťažovateľky na rozhodnutie veľkého senátu najvyššieho súdu č. k. 1 Vs 1/2020 z 18. mája 2021, ústavný súd konštatuje, že z hľadiska záväznosti judikatúry platí, že raz urobený výklad právnej normy by mal byť záväzným pre rozhodovanie nasledujúcich prípadov rovnakého druhu, čo však nie je prípad sťažovateľky, pretože v ústavnej sťažnosti poukazovala na neskoršie rozhodnutie najvyššieho súdu vydané 12 dní po napadnutom rozsudku najvyššieho súdu, ktoré logicky nebolo možné zohľadniť. Za podstatnú v tejto súvislosti ústavný súd považuje zároveň okolnosť, že rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 1 Vs 1/2020 z 18. mája 2021 nedošlo k zjednoteniu rozhodovania senátov kasačného súdu na otázku hodnotenia dôkazov vo vzťahu k preferencii alebo nižšej výpovednej hodnote určitého druhu dôkazov

(keďže hodnotenie dôkazov je zásadne voľné, taká otázka ani nemôže byť predmetom zjednocovania, ku ktorému dochádza len vo vzťahu k otázkam aplikácie hmotného a procesného práva). Pokiaľ ide o dotknutú procesnú otázku možnosti sekundárneho, resp. alternatívneho unesenia dôkazného bremena daňovým subjektom inak než predložením daňových dokladov (bod 28 tohto odôvodnenia), postup daňového úradu bol konajúcimi súdmi hodnotený tak, ako to je uvedené v bode 27 tohto odôvodnenia so záverom zhrnutým v prvej vete bodu 29 tohto odôvodnenia. V tomto rozsahu je už vecou hodnotenia dôkazov v konkrétnej situácii ako podkladu pre záver daňového úradu, aké dôkazy (navyše vrátane dôkazov navrhnutých daňovým subjektom) vykoná (body 25 a 26 tohto odôvodnenia). Keďže závery konajúcich súdov (v konečnom dôsledku najvyššieho súdu), ktoré sú výsledkom prieskumu týchto okolností, sú autonómne a keďže nemôžu byť z hľadiska ich odôvodnenia hodnotené ako extrémne nesprávne, resp. neudržateľné, vyhodnotil ústavný súd predmetnú námietku sťažovateľky ako neopodstatnenú.

31. Ústavný súd preto dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom a obsahom označených základných práv neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol reálne dospieť k záveru o ich porušení. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietol v tejto časti ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

32. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

33. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti. Tým nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie trestného charakteru a konštatovať aplikabilitu čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd preto dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru (ak by však toto ustanovenie bolo možné použiť ako referenčnú normu, vecný záver o zjavnej neopodstatnenosti ústavnej sťažnosti by bol rovnaký).

34. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

**V Košiciach 16. novembra 2021**

**Libor Duľa**  
**predseda senátu**