



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 420/2025-20

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Miroslava Duriša a Miloša Maďara (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej advokátom Mgr. Henrichom Schindlerom, [REDAKOVANÉ], proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk/27/2024 z 19. novembra 2024 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 27. marca 2024 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 (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí jej kasačnej sťažnosti označeným v záhlaví tohto uznesenia. Zároveň navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a veci vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konania a priznať jej náhradu trov právneho zastúpenia.

2. Z ústavnej sťažnosti a k nej pripojených príloh vyplýva, že Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) na základe vykonanej daňovej kontroly rozhodnutím z 15. novembra 2021 vyrubil sťažovateľke rozdiel dane v celkovej sume 19 810,08 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2018. Správca dane okrem iného uviedol, že sťažovateľka nepreukázala nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za dodanie tovaru (brúska, faktúra č. 180022 zo 4. septembra 2021) a služieb (generálna oprava – vyvažovačka a skúška ložísk, faktúry z 11. septembra 2021 a 18. septembra 2018) od dodávateľa [REDAKOVANÉ] keďže nepreukázala reálne uskutočnenie deklarovaných dodaní tovarov a služieb.

3. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 30. mája 2022 potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

4. Správny súd v Bratislave rozsudkom č. k. TT-20S/79/2022-189 z 15. februára 2024 všeobecnú správnu žalobu sťažovateľky o preskúmanie rozhodnutia finančného riaditeľstva zamietol. V odôvodnení poukázal na svoje rozsudky vydané vo veci rovnakých účastníkov konania a totožného predmetu konania za existencie obdobných skutkových okolností, s ktorých výrokom a odôvodnením sa stotožnil. Citované časti odôvodnenia obsahujú reakciu správneho súdu k námietkam sťažovateľky týkajúcim sa priebehu dokazovania (opätovné vypočutie konateľa, nemožnosť otvoriť súbory MRP, externý disk HDD Verbatim, nezákonné použitie kontrolných výkazov) a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). V závere správny súd doplnil reakciu na ďalšie námietky sťažovateľky v súvislosti s návrhom na vypočutie účtovníka, s nevysporiadaním sa s otázkou nadobudnutia vlastníckeho práva, s povinnosťou správcu dane podľa § 46 ods. 5 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“), s neprimeraným prenosom dôkazného bremena na sťažovateľku a s jej konaním v dobrej viere. Správny súd nepovažoval napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné.

5. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku správneho súdu najvyšší správny súd rozhodol napadnutým rozsudkom tak, že ju ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku, ktorý nadobudol právoplatnosť 27. januára 2025.

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Porušenie práva na súdnu ochranu a na spravodlivý proces napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu podľa sťažovateľky spočíva v

- a) jeho nedostatočnom odôvodnení a arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jej zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti,
- b) odklone správneho súdu od jeho vlastnej ustálenej súdnej praxe a judikatúry Súdneho dvora bez náležitého odôvodnenia,
- c) nesprávnom posúdení procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena (extrémnym excesom) medzi sťažovateľkou a správcom dane (kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu k skutočnostiam a dôkazom produkovaným sťažovateľkou),
- d) nesprávnom právnom posúdení otázky splnenia hmotnoprávnych podmienok nároku na odpočet dane v súvislosti s rozsahom dôkaznej povinnosti sťažovateľky.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie označených práv sťažovateľky napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí jej kasačnej sťažnosti proti rozsudku

správneho súdu, ktorým zamietol jej správnu žalobu proti potvrdzujúcemu rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľka namieta najmä nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku a nesprávne posúdenie presunu a rozsahu jej dôkazného bremena v konaní pred správcom dane.

8. Vo vzťahu k východiskám pre posudzovanie presunu dôkazného bremena v procese dokazovania v daňovom konaní ústavný súd stabilne uvádza, 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (napr. IV. ÚS 611/2020 bod 36).

9. Ústavný súd upresnil, že až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovanych zdaniteľných plnení, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru. Inými slovami, 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. Pritom je v rozpore s uvedeným, ak sa správne súdy stotožnili s obyčajným konštatovaním daňových orgánov, že dodávateľ sťažovateľa nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie fakturovaného plnenia, na základe čoho dospeli k záveru o nedodaní tovaru. Teda, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali a ani správne súdy na námietky sťažovateľa v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď (porov. I. ÚS 259/2022).

10. Na uvedené nadväzovala rozhodovacia prax najvyššieho súdu, v zmysle ktorej zákon o DPH 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, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (porov. napr. 4Sžfk/28/2018, 8Sžf/26/2014).

11. Správca dane však 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 (I. ÚS 259/2022).

12. Ústavný súd v neposlednom rade vníma aj vývoj judikatúry Súdneho dvora v otázkach rozloženia dôkazného bremena, dôkazného štandardu a s tým súvisiacich povinností daňových subjektov a správcu dane (k tomu pozri IV. ÚS 86/2022 body 24 až 26).

13. V okolnostiach prejednávanej veci správca dane neuznal nárok sťažovateľky na odpočítanie DPH okrem iného aj z dôvodu nepreukázania hmotnoprávnej podmienky – materiálnej existencie plnenia deklarovaného predloženými faktúrami od dodávateľa [REDAKOVANÉ]. V tejto súvislosti ústavný súd odkazuje na bod 2 napadnutého rozsudku, z ktorého vplyvajú zistenia správcu dane aj vo vzťahu k plneniam sťažovateľky pre rovnaký odberateľský subjekt [REDAKOVANÉ] k tomuto vzťahu však argumentácia v správnom konaní (napokon ani v ústavnej sťažnosti) nesmerovala, a preto tento vzťah ani nebol predmetom prieskumu pred správnymi súdmi. Bod 55 napadnutého rozsudku obsahuje tvrdenia správcu dane, ktorými spochybnil materiálnu existenciu plnenia – dodania tovaru – brúsky, keď faktúru k brúske vyhodnotil ako nedôveryhodnú, keďže sťažovateľka predložila v priebehu daňovej kontroly dva zhodne číselne označené doklady s rozdielne určeným predmetom fakturácie, a ani predložené doklady neidentifikovali, aké technické zariadenie bolo dodané. Ani reálne vykonanie deklarovaného plnenia služieb – generálne opravy vyvažovačky a skúšačky ložísk – sťažovateľka podľa správcu dane nepreukázala, predložila len faktúru a dodací list a kartu majetku z nasledujúceho roka. Následne predložené montážne denníky neobsahovali údaje o technickom zariadení, na ktorom mali byť deklarované úkony vykonané, miesto stavby bolo uvedené bez špecifikácie adresy a neobsahovali ani čas súvisiaci s úkonmi.

14. Záver najvyššieho správneho súdu, že správca dane preukázateľne a v dostatočnej kvalite na základe vykonaného dokazovania spochybnil pravdivosť dôkazov predložených sťažovateľkou, na čo reflektoval najmä v bodoch 56, 60 a 62 napadnutého rozsudku, keď konštatoval, že došlo k prenosu dôkazného bremena na sťažovateľku, no individualizácia deklarovaných plnení nebola preukázaná ani na základe vykonaného dokazovania v priebehu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania, ani na základe dodatočných informácií poskytnutých sťažovateľkou, na ktoré správca dane prihliadal, ústavný súd nevyhodnotil ako nesprávne právne posúdenie otázky presunu dôkazného bremena, ako tvrdí v ústavnej sťažnosti sťažovateľka.

15. Ústavný súd sa nestotožnil ani s námietkou sťažovateľky, že na ňu správca dane uvalil dôkazné bremeno v neprimeranom rozsahu, keďže od nej neboli vyžadované dôkazy, ktorých predloženie by bolo nemožné, a nemusela preukazovať ani skutočností, ktoré by mal preukazovať iný subjekt (a contrario I. ÚS 259/2022). Pritom už správny súd správne upozornil, že sťažovateľka bola vyzvaná výlučne na preukázanie skutočností, na ktorých sa sama podieľala. Preukázať uskutočnenie deklarovaných obchodov a disponovať potrebnými dokladmi by malo byť o to jednoduchšie, že konateľom oboch spoločností (sťažovateľky aj [REDAKOVANÉ]) bola rovnaká osoba.

16. Samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní

predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. Realizáciu zdaniteľného obchodu je tak daňový subjekt v rámci svojho dôkazného bremena povinný preukázať aj inými bežnými dokladmi používanými v obchodnom styku, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie predmetného obchodu, svedeckými výpoveďami, prípadne čímkoľvek, čo by preukazovalo reálnosť samotného obchodu (porov. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/13/2016 z 21. marca 2018). Daňový subjekt pritom tieto skutočnosti preukazuje spravidla inými dôkaznými prostriedkami než vlastným účtovníctvom (porov. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012).

17. Z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu je navyše zrejmé, že neprevzal názory správneho súdu bez ďalšieho, len mechanicky, ale autenticky preskúmal administratívny spis a zistený skutkový stav veci vrátane rozsudku správneho súdu. Vo vzťahu k námietkam konkretizovaným v ústavnej sťažnosti (nad rámec už uvedeného k právnomu posúdeniu presunu dôkazného bremena a s tým spojeným preukázaním splnenia hmotnoprávných podmienok nároku na odpočet dane) ústavný súd poukazuje napr. na (1) body 42 a 43 napadnutého rozsudku v ktorých sa najvyšší správny súd vyjadril k námietke sťažovateľky týkajúcej sa kontrolných výkazov, na (2) body 47 a 48 napadnutého rozsudku, kde reagoval na námietku nedodržania postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku keď konštatoval, že sťažovateľka bola o nemožnosti otvorenia dátových nosičov oboznámená na ústnych pojednávaniach 6. a 27. októbra 2020, čo vyplýva z administratívneho spisu. Na tomto mieste ústavný súd dopĺňa, že záver o nedôvodnosti námietky nedodržania postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku zodpovedá praxi najvyššieho správneho súdu (k tomu pozri napr. 3Sžfk/24/2020, v zmysle ktorého ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku striktne nedefinuje, že pochybnosti musia byť daňovému subjektu oznámené osobitným písomným podaním). Najvyšší správny súd reagoval aj na námietku sťažovateľky týkajúcej sa (3) účtovných dokladov zaistených orgánmi činnými v trestnom konaní (body 49 a 50 napadnutého rozsudku. (4) v bode 41 sa najvyšší správny súd vysporiadal s námietkou, že si rozsudok správneho súdu odporuje.

18. Ústavný súd sa navyše presvedčil, že najvyšší správny súd reagoval aj na judikatúru, na ktorú poukazovala sťažovateľka, keď v bodoch 43, 55 a 59 dostatočne ozrejmil, prečo ju na skutkové okolnosti prejednávanej veci nemožno aplikovať.

19. V neposlednom rade k námietke sťažovateľky o nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu ústavný súd odkazuje na jeho bod 38, z ktorého vyplýva, že správna žaloba neobsahovala konkrétnu argumentáciu, v ktorej by sťažovateľka rozporovala konkrétne závery správcu dane – v čom bolo nesprávne hodnotenie faktúr a kariet majetku, dodacích listov a montážnych denníkov – vo vzťahu ku konkrétnym plneniam (dodanie tovaru a služieb brúska a generálna oprava vyvažovačky a skúšačky ložísk), čo v konečnom dôsledku nespochybnila sťažovateľka ani v ústavnej sťažnosti.

20. Ústavný súd tak uzatvára, že najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku dal sťažovateľke odpoveď na ňou nastolené dôvody kasačnej sťažnosti a zároveň riadne a autenticky preveril, či skutkové a právne závery rozsudku správneho súdu boli v súlade s obsahom administratívneho spisu, a preto nie je podklad na ďalšie úvahy o tom, že napadnutý rozsudok porušuje právo sťažovateľky na súdnu ochranu.

21. 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 (hard core of public-authority prerogatives; porov. 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. 7. 2001, body 24, 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

22. Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o dodatočné vyrubenie rozdielu na dani z príjmu (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

23. Uvedené závery odôvodňujú záver o odmietnutí ústavnej sťažnosti 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 ako zjavne neopodstatnenej.

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

V Košiciach 6. augusta 2025

Jana Baricová
predsedníčka senátu