



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 86/2022-12

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ladislava Duditša a sudcov Libora Duľu a Ivana Fiačana (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **Comdet s. r. o.**, Strojárska 1B/8800, Trnava, IČO 36 280 402, zastúpenej advokátskou kanceláriou Pacalaj, Palla a partneri, s. r. o., Námestie SNP 3, Trnava, IČO 36 857 548, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Jozef Palla, substitučne zastúpenej Mgr. Pavlom Gavorníkom, advokátom, Námestie SNP 3, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4Sžfk/28/2018 z 8. októbra 2019 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 15. mája 2020 domáha vyslovenia porušenia svojho práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) napadnutým rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 4Sžfk/28/2018 z 8. októbra 2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/31/2017-90 zo 17. januára 2018 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“). Týmto rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá správna žaloba sťažovateľky proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104010527/2016 z 29. septembra 2016, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane za zdaňovanie obdobie jún 2011.

2. Sťažovateľka je obchodná spoločnosť, ktorej predmetom činnosti sú predovšetkým stavebné práce – zateplňovacie a fasádne práce. Na základe daňovej kontroly jej bola v roku 2016 dorubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovanie obdobie jún 2011 v sume 4 609,62 eur, pretože správca dane

nepovažoval za preukázané, že obchodní partneri sťažovateľke naozaj dodali fakturované tovary a služby. Sťažovateľka v správnej žalobe namietala nedostatočné zistenie skutkového stavu zo strany správcu dane, rozpor konštatovaného skutkového stavu s administratívnymi spismi a tiež nesprávne právne posúdenie veci. Správca dane neuznal sťažovateľke právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr voči (i) spoločnosti RAMMA, s. r. o., za dodávku stavebných prác a (ii) spoločnosti G&C service, s. r. o., za dodanie reklamných služieb.

3. Sťažovateľka v časti veci týkajúcej sa stavebnej spoločnosti RAMMA, s. r. o., v správnom konaní a v konaní pred všeobecnými (správnymi) súdmi namietala, že sa nevykonala výsluch svedka, ktorý mal potvrdiť, že tento svedok zabezpečoval pre stavebnú spoločnosť RAMMA, s. r. o., živnostníkov, čo má preukazovať reálnosť dodávok pre sťažovateľku. Krajský súd akceptoval pochybnosti správcu dane, ktoré vyplývajú zo zistení o „nekontaktnosti“ uvedenej obchodnej spoločnosti, nesúlade daňového priznania k DPH v rozhodnom období s tvrdným rozsahom prác vykonaných vo vzťahu so sťažovateľkou, ako aj z výpovede konateľa tejto spoločnosti, ktorý nepoznal konateľa sťažovateľky ani okolnosti výkonu prác a hodnoverným spôsobom nezrejmal spôsob dojednávania ceny, dôvody spolupráce s navrhovaným svedkom ani spôsob fakturácie a preberania úhrad faktúr. Pre účely zabezpečenia výsluchu navrhnutého svedka krajský súd vykonal všetky dostupné úkony podľa procesných predpisov a jeho výsluch nebol vykonaný z objektívnych dôvodov nemajúcich pôvod v postupe správneho orgánu vo veci.

4. Sťažovateľka v časti veci týkajúcej sa druhého dodávateľa – reklamnej spoločnosti G&C service, s. r. o., namietala nedostatočné výsluchy dvoch svedkov. K opätovnému výsluchu konateľa spoločnosti G&C service, s. r. o., [REDAKOVANÉ] krajský súd uviedol, že tento v konaní vypočutý bol a ako svedok síce potvrdil vystavenie faktúr pre žalobcu v roku 2011, ale na meno obchodných partnerov za posudzované obdobia si nepamätá, ani na to, od koho a za akú cenu mal prenajatý reklamný priestor, pričom účtovné doklady nemá k dispozícii, pretože svoj obchodný podiel v spoločnosti previedol na občana Bulharska, ktorému odovzdal účtovnú agendu. Samotná existencia reklamného spotu a doklad o jeho zobrazení na veľkoplošnej obrazovke tretieho subjektu neposkytuje podľa krajského súdu informáciu o tom, kedy a v akom rozsahu bola reklama vysielaná, a preto nepreukazuje ani realizáciu plnenia deklarovaným spôsobom (v deklarovanom čase a rozsahu).

5. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku (body 26 a 27) v prvom rade zdôraznil, že v zmysle § 24 ods. 1 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“), daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach podľa osobitných predpisov, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenie pôvodných dôkazov správcou dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „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.

6. Najvyšší súd v časti veci týkajúcej sa stavebnej spoločnosti RAMMA, s. r. o., argumentoval, že sťažovateľka v daňovom konaní okrem formálnych účtovných dokladov (faktúr a dokladov o hotovostných platbách) neposkytla správcovi dane žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by dokumentovali okolnosti uskutočnenia predmetných dodávok. Potvrdenie vystavenia faktúr vtedajším konateľom deklarovaneho dodávateľa [REDAKOVANÉ], bez doloženia akýchkoľvek dôkazov preukazujúcich konkrétne okolnosti vykonania stavebných prác, príp. dodania materiálu, s odôvodnením, že tieto nemá k dispozícii, pretože všetku dokumentáciu spoločnosti odovzdal novému konateľovi a spoločníkovi, ktorý je nekontaktný, je nanajvýš nevierohodné a nijako nevyvracia zistené pochybnosti správcu dane o uskutočnení dodávok deklarovateľným spôsobom.

7. Najvyšší súd sa stotožnil s právnymi závermi krajského súdu o tom, že sťažovateľka v daňovom konaní nepreukázala, že prijala od spoločnosti RAMMA, s. r. o., stavebné práce v rozsahu deklarovaneho predloženými faktúrami. Pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaneho stavebných prác boli dostatočne podložené všeobecnými zisteniami, podľa ktorých uvedená dodávateľská spoločnosť nemala v kontrolovaných obdobiach roku 2011 žiadnych evidovaných zamestnancov ani motorové vozidlá, za 4. štvrtrok roku 2011 nepodala ani daňové priznanie k DPH, za zdaňovacie obdobie roku 2011 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb. Sťažovateľka na výzvu správcu dane nepredložila žiadne dôkazy o tom, kto, kedy a kde fakturované stavebné práce v príslušnom zdaňovacom období vykonal a v akom rozsahu, ako vykonanie týchto prác sťažovateľka kontrolovala a prevzala od dodávateľa ani žiadne iné okolnosti preukazujúce skutočné poskytnutie služby v hodnote uvedenej na faktúrach. Žiadna z týchto skutočností nebola preukázaná ani svedeckou výpoveďou vtedajšieho konateľa spoločnosti [REDAKOVANÉ], ktorý len potvrdil vystavenie faktúr a prevzatie hotovostných platieb a vykonanie bližšie nekonkretizovaných stavebných prác na „čínžiakoch v Trnave a v Petržalke“. Tvrdenie, že práce na stavbách mali vykonávať živnostníci zabezpečení pre dodávateľa [REDAKOVANÉ], na ktorého bola neskôr prevedená spoločnosť RAMMA, s. r. o., nebolo ničím preukázané.

8. Najvyšší súd v časti veci týkajúcej sa reklamnej spoločnosti G&C service, s. r. o., uviedol, že výsledky vykonaného dokazovania v daňovom konaní vrátane svedeckej výpovede [REDAKOVANÉ] získanej v rámci vyrubovacieho konania nepreukazujú, že reklamný spot, ktorý mal svedok [REDAKOVANÉ] zhotoviť o spoločnosti Comdet, s. r. o., a zabezpečiť jeho prezentáciu na veľkoplošnej obrazovke tretieho subjektu (NUTRI-EXACT SK, s. r. o.), je tým plnením, ktoré je uvedené na faktúre vystavenej spoločnosťou (G&C service, s. r. o.) sťažovateľke. Údaje o predmete plnenia, ktoré dodávateľ uviedol na faktúre, z dôkazného hľadiska nepotvrdzujú tvrdenia sťažovateľky a nezhodujú sa ani s výpoveďou svedka [REDAKOVANÉ]. Nie sú dostatočným dôkazom o tom, že spoločnosť G&C service, s. r. o., zabezpečila pre sťažovateľku reklamnú prezentáciu predloženého či akéhokoľvek iného reklamného produktu na konkrétnom mieste a v stanovenom rozsahu.

9. Najvyšší súd podotkol, že dodávateľská spoločnosť G&C service, s. r. o., fakturovala v jednotlivých mesačných zdaňovacích obdobiach roku 2011 sťažovateľovi viacero reklamných služieb celkom za cca 85000 eur, ktoré neboli bližšie identifikované a individualizované, pričom podľa svedka [REDAKOVANÉ] mal byť pre sťažovateľa vytvorený len jeden spot. Sťažovateľka teda hodnoverne nepreukázala, aké konkrétne reklamné služby prijala od deklarovaného dodávateľa v posudzovanom zdaňovacom období so zreteľom na vymedzenie predmetu transakcie na predložených faktúrach.

10. K návrhu na vykonanie opätovného výsluchu bývalého konateľa spoločnosti G&C service, s. r. o., [REDAKOVANÉ] najvyšší súd uviedol, že správca dane po prvom neúspešnom pokuse o predvolanie nakoniec menovaného vypočul, pričom tento svedok nič konkrétne neuviedol, a to ani k obchodnému vzťahu spoločnosti so sťažovateľkou, ani k zadaniu reklamy pre [REDAKOVANÉ], prípadne ku vzťahu so spoločnosťou NUTRI-EXACT SK, s. r. o., ktorá mala podľa sťažovateľa prevádzkovať veľkoplošnú obrazovku a na nej mal byť reklamný spot prezentovaný. Nebol preto dôvod menovaného opätovne predvolávať, najmä ak sťažovateľka potrebu opätovného vykonania tohto dôkazu ničím podstatným neobjasnila a na uskutočnený výsluch menovaného svedka sa k správcovi dane ani nedostavila.

II. Argumentácia sťažovateľky

11. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namieta, že najvyšší súd svojím rozsudkom porušil jej základné právo na súdnu ochranu. Sťažovateľka namieta, že rozsudok najvyššieho súdu je nepreskúmateľný, pretože nereagoval riadne na námietky sťažovateľky uvedené v kasačnej sťažnosti. Sťažovateľka, obdobne ako v kasačnej sťažnosti, vyjadruje svoje námietky v troch smeroch. Sťažovateľka namieta, že (i) najvyšší súd nevykonal riadne dokazovanie, nesprávne tak právne posúdil daňovo procesné predpisy, a tak dospel k nesprávnym právnym záverom. Ďalej (ii) najvyšší súd protiústavne rozdelil rovnaké veci na viacero osobitných konaní, a napokon (iii) najvyšší súd nereagoval na námietku, že krajský súd v obdobných veciach rozhodol opačne a rozhodnutia správcu dane zrušil.

12. Sťažovateľka konkretizuje neprávne právne posúdenie veci napadnutým rozsudkom, ktoré má spočívať:

a) v nesprávnom právnom posúdení nesplnenia podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a nasl. (daň vypočítaná podľa pomôcok) a § 51 ods. 1 a nasl. (podmienky na odpočítanie) zákona o DPH, v nadväznosti na preukázanie reálnosti zdaniteľných plnení;

b) v nesprávnom právnom posúdení (interpretácii) krajským súdom vo vzťahu k ustanoveniam § 24 ods. 1 až 4 (dokazovanie) daňového poriadku, ktorý potvrdil správnosť postupu a právnej kvalifikácie veci Finančným riaditeľstvom a správcom dane v daňovom konaní;

c) v nesprávnom právnom posúdení (interpretácii) zásad daňového konania krajským súdom, ktorý povýšil prejednávaciu zásadu nad zásadu materiálnej pravdy, pričom, naopak, fakticky zúžil až vylúčil aplikáciu vyhľadávacej zásady v predmetnom daňovom konaní;

d) v nesprávnom právnom posúdení (interpretácii) rozhodnutia najvyššieho súdu v obdobnom konaní sp. zn. 3SŽf 1/2010.

13. Dôvody, pre ktoré došlo podľa sťažovateľky k nesprávnomu právnomu posúdeniu veci zo strany konajúcich správnych súdov, sťažovateľka v ústavnej sťažnosti bližšie konkretizuje len vo vzťahu k dodávateľovi G&C service, s. r. o. Vo vzťahu k tomuto dodávateľovi poukazuje na to, že ako daňový subjekt v daňovom konaní preukázal formálne aj faktické dodanie plnenia – reklamného spotu (najmä existencia písomne uzavretej zmluvy s dodávateľom; vystavenie faktúr dodávateľom a ich úhrada sťažovateľkou; potvrdenie faktického plnenia výsluchom konateľa dodávateľa; existencia reálneho reklamného spotu, spolu s nahrávkou o premietaní spotu na veľkoplošnej obrazovke; výsluch svedka, ktorý reklamný spot reálne vytvoril). Vo vzťahu k dodávateľovi RAMMA, s. r. o., sťažovateľka v ústavnej sťažnosti neuvádza žiadnu argumentáciu.

14. Sťažovateľka navrhuje vysloviť porušenie základného práva na súdnu ochranu, zrušiť rozsudok najvyššieho súdu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

15. Podľa čl. 127 ústavy ústavný súd okrem iného rozhoduje o sťažnostiach právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú slovenská republika ratifikovala a ktorá bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom. Každú takúto sťažnosť ústavný súd predbežne prerokuje podľa § 56 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“). Podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní odmietnuť ústavnú sťažnosť, ktorá je zjavne neopodstatnená. Za zjavne neopodstatnenú ústavnú sťažnosť podľa čl. 127 ústavy možno podľa ustálenej judikatúry považovať takú ústavnú sťažnosť, pri ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 391/2019, I. ÚS 403/2019, I. ÚS 418/2019 s početnými odkazmi na predchádzajúcu judikatúru).

16. Ústavná ochrana základných práv a slobôd, ako aj ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z príslušnej medzinárodnej zmluvy je rozdelená medzi všeobecné súdy a ústavný súd v súlade s princípom subsidiarity vyplývajúcim z čl. 127 ods. 1 ústavy, podľa ktorého sú všeobecné súdy primárne zodpovedné za výklad a aplikáciu zákonov, ako aj za dodržiavanie základných práv a slobôd (čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 ústavy). Ústavný súd preto nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Skutkové a právne závery všeobecného súdu tak môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by vyvozené závery boli zjavne neodôvodnené

alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (I. ÚS 13/00, mutatis mutandis I. ÚS 4/00, I. ÚS 17/01, II. ÚS 67/04, III. ÚS 581/2015).

17. Článok 46 ods. 1 ústavy, ktorého porušenie sťažovateľka namieta, chráni základné právo na súdnu ochranu. Tento článok chráni v prvom rade právo na prístup k súdu (II. ÚS 591/2012). Ústavný súd môže taktiež vysloviť jeho porušenie, ak skonštatuje, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nedáva odpovede na podstatu preskúmvanej veci (procesná arbitrárnosť). K porušeniu tejto referenčnej normy môže dôjsť aj vtedy, ak všeobecný súd opomenie aplikovať právnu normu, ktorá má pre vec zásadný význam, resp. aplikuje úplne inú právnu normu (IV. ÚS 77/02).

18. Sťažovateľka je stavebnou spoločnosťou, ktorá deklarovala, že prijala dodávky od iných spoločností – stavebnej a reklamnej. Správca dane v rámci daňovej kontroly v roku 2016 vyžadoval od sťažovateľky detailné formálne (zmluva, faktúra, dodacie listy a pod.) a materiálne (fakty o dodávke) dôkazy, že v roku 2011 skutočne prevzala od týchto spoločností dodávky tovarov a služieb. Správca dane nepovažoval dôkazy poskytnuté sťažovateľkou za dostatočné. Naopak, sťažovateľka je presvedčená, že dodávky riadne prijala, dostatočne to preukázala a mala tak právo na odpočet DPH. Sťažovateľka tvrdí, že nepresvedčivé odôvodnenie napadnutého rozsudku odráža skutočnosť, že jej bola nezákonne, na základe neadekvátnych požiadaviek uložená povinnosť doplatiť DPH.

19. Ústavný súd musí uviesť, že daňovo-právne vzťahy sú typicky vertikálnym vrchnostenským vzťahom medzi štátom a súkromnou osobou – platiteľom dane. Na jednej strane stoja fiškálne záujmy štátu, ktoré majú ústavnú a zákonnú oporu (čl. 59 ods. 2 ústavy) a na druhej strane je daňovník povinný uhradiť daň v zákonom presne stanovenej výške a procedúre. S predvídateľnosťou daňovo-právneho vzťahu súvisí aj budovanie, pre demokraciu a právny štát dôležitéj, dôvery medzi jednotlivcami a mocou.

20. Osobitne postavenie má daň z pridanej hodnoty, resp. jej odpočty. Daň z pridanej hodnoty je makroekonomicky veľmi výkonná. Aktuálne prerástla svoje vnímanie ako jednej čiastky daňovej sústavy a nadobudla charakter, takpovediac, spoločenského fenoménu často s mínusovým znamienkom. V tejto atmosfére sa vyžaduje zvýšené úsilie, aby sa zachoval neutrálny vzťah medzi daňovníkom a správcom dane – aby správca dane, resp. súdy stereotypne nevníмали náznak „nepravidielnosti“ v reťazci obchodných vzťahov ako snahu o nezákonný odpočet.

21. Ústavný súd preto považuje za potrebné uviesť všeobecnejšie východiská, ktoré musia všeobecné súdy brať na zreteľ pri rozhodovaní vecí, kde proti sebe stoja daňové subjekty a orgány finančnej správy, osobitne ak ide o vec týkajúcu sa dane z pridanej hodnoty.

22. V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že právna úprava týkajúca sa predmetnej veci, a to zákon o DPH, je úpravou majúcou pôvod v práve Európskej únie, v smernici Rady č. 2006/112/ES. K aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Ide o normy východiskovo európske (a v tom zároveň slovenské) a následne o normy vnútroštátne.

23. Uvedená smernica zavádza spoločný a hlavne jednotný systém DPH v Únii, aj v rámci budovania jednotného trhu. Tento jednotný systém je neprípustné narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzií predpisov upravujúcich DPH, či národných verzií interpretácie smernice o DPH. Spoločný a jednotný systém má zmysel, ak je skutočne jednotný, pričom v tomto smere je rola Súdneho dvora nezastupiteľná a vnútroštátne slovenské súdy s ním musia spolupracovať, a to aj vo svetle zásad naposledy uvedených v rozsudku zo 6. októbra 2021 vo veci *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi and Catania Multiservizi, sp. zn. C-561/19*.

24. V druhom rade ústavný súd poznamenáva, že vníma vývoj judikatúry Súdneho dvora v otázkach rozloženia dôkazného bremena, dôkazného štandardu a s tým súvisiacich povinností daňových subjektov a finančnej správy. V kontexte tejto veci ústavný súd považuje potrebné poukázať na uznesenie Súdneho dvora z 3. septembra 2021 vo veci *Vikingo Fővállalkozó, sp. zn. C-610/19*, zhrňujúce jeho doterajšiu judikatúru. Ústavný súd v tomto smere poukazuje na to, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena vyžadované Súdny dvorom pre oblasť DPH nie sú priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu.

25. V možnostiach finančnej správy je uskutočňovať príslušné šetrenia, na ktoré daňový subjekt nemá dostatočnú kapacitu a ani to od neho nemožno spravodlivosti požadovať (bod 56 uznesenia *Vikingo Fővállalkozó*). Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia *Vikingo Fővállalkozó*). Inými slovami, oprávnenia prináležiace finančnej správe, resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami, nemožno prenášať na daňový subjekt.

26. V zmysle tejto judikatúry sa daňový subjekt, ktorý splňa formálne podmienky potrebné na priznanie práva na odpočítanie DPH, dostáva do vyváženejšej pozície voči finančnej správe. Uvedené ale neznamená, že iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane postačuje na také odpočítanie, t. j. že by daňový subjekt nebol povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH (ako to Súdny dvor rozviedol v nedávnom rozsudku z 9. decembra 2021 vo veci *Kemwater ProChemie, sp. zn. C-154/20*). A naopak, ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt (bod 29 rozsudku *Kemwater ProChemie*). Z toho možno odvodiť, že finančná správa je naďalej povinná vyhodnocovať všetky zadovážené dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku *Kemwater ProChemie*), a teda finančná správa musí prijať záver kladný pre daňový subjekt, ak vie taký záver získať aj z iných dôkazov než len tých, ktoré tento subjekt predložil.

27. Pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca tak samé osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 uznesenia *Vikingo Fővállalkozó*). Rovnako nie je finančná správa oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť zvoleného

spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (body 62 a 63 uznesenia Vikingo Fővállalkozó), ak nejde o zneužitie práva, na prijatie záveru o ktorom ale Súdny dvor kladie pomerne vysoké požiadavky (má ísť o „*vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112*“).

28. Finančná správa teda nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Napokon, opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (bod 44 rozsudku Vikingo Fővállalkozó, bod 28 rozsudku Kemwater ProChemie).

29. Z týchto perspektív ústavný súd preskúmal napadnutý rozsudok najvyššieho súdu. Už v úvode je potrebné uviesť, že výklad § 24 daňového poriadku (dokazovanie) použitý najvyšším súdom (bod 5 tohto uznesenia) vo všeobecnosti v podstate zodpovedá už uvedenej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora. Je tiež potrebné uviesť, že sťažovateľka v ústavnej sťažnosti neuvádza žiadnu ústavne relevantnú argumentáciu týkajúcu sa napadnutého rozsudku v časti, v ktorej tento posudzoval zákonnosť rozsudku krajského súdu v časti týkajúcej sa dodávateľa RAMMA, s. r. o., a tým aj zákonnosť rozhodnutí orgánov finančnej správy v tejto časti. Preto predmetom ústavného prieskumu nebol napadnutý rozsudok v tejto časti.

30. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (body 31 – 34) je zrejmé, že tento neprevzal názory krajského súdu bez ďalšieho, len mechanicky, ale autenticky preskúmal administratívny spis a zistený skutkový stav veci vrátane napadnutého rozhodnutia krajského (správneho) súdu. Najvyšší súd v preskúmanom rozsudku akcentuje, že sťažovateľka v daňovom konaní dostatočne nepreukázala, že spoločnosť G&C service, s. r. o., zabezpečila pre sťažovateľku reklamnú prezentáciu predmetného reklamného produktu na konkrétnom mieste a v deklarovanom čase a rozsahu. Naproti tomu sťažovateľka tvrdila, že dodávka bola riadna a že je potrebné vykonať výsluchy svedkov, pretože už nie sú k dispozícii iné možnosti preukázania dodávky.

31. Ústavný súd konštatuje, že v zásade ide o vzájomnú polemiku o skutkovom stave a o dôkazoch. Ústavný súd má v referenčnej norme obmedzený priestor, aby v tomto type vecí vstupoval do skutkovej polemiky. Aj keď sťažovateľka tvrdí, že išlo o nesprávne posúdenie veci v tom zmysle, že súd už nemal právny podklad vyžadovať ďalšie dôkazy (bod 12), vec stále ostáva dominantne sporom o jej skutkový základ. Ústavný súd však musí uviesť, že závery najvyššieho súdu sú akceptovateľné, pretože nie sú len všeobecnými konštatovaniami, ale sú založené na viacerých konkretizovaných pochybnostiach o dodávke reklamného plnenia. Je síce pravdou, že orgány finančnej správy vytvorili značný procesný tlak na sťažovateľku, ale na druhej strane platí, že postupovali v súlade so zákonom, pričom sťažovateľka neponúkla potrebné skutočnosti pre splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu v podobe riadneho špecifikovania dodávok (porov. bod 26).

32. Vo vzťahu k dodávateľovi G&C service, s. r. o., sťažovateľka rovnako ako v kasačnej sťažnosti uviedla, že zmluvný vzťah s týmto dodávateľom má riadne podložený písomnou zmluvou, že tento

dodávateľ za dodané plnenie vystavil faktúry, ktoré sťažovateľka riadne uhradila, že faktické plnenie bolo preukázané výsluchom konateľa dodávateľa [REDAKOVANÉ] a existenciou reálneho videa a reklamy sťažovateľky spolu s nahrávkou, z ktorej je evidentné, že na veľkoplošnej obrazovke vo vlastníctve spoločnosti NUTRI-EXACT SK, s. r. o., bola reklama sťažovateľky reálne premietaná, a napokon že výsluchom svedka [REDAKOVANÉ] bolo preukázané, že tento reklamný spot bol týmto svedkom reálne vytvorený. V tejto súvislosti poukázala na to, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt. Ak však daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúci daňový doklad, dôkazné bremeno znáša správca dane. Sťažovateľka tvrdí, že najvyšší súd v napadnutom rozsudku na všetky tieto podstatné a dôvodné otázky neodpovedal, v dôsledku čoho je tak nepreskúmateľný a došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

33. Ústavný súd uvádza, že najvyšší súd v bodoch 31 až 33 napadnutého rozsudku dal sťažovateľke odpoveď na všetky tieto ňou nastolené dôvody kasačnej sťažnosti a podrobne sa vyjadril k jednotlivým skutkovým zisteniam a dôkazom (aj s odkazom na napadnutý rozsudok krajského súdu – bod 22 napadnutého rozsudku). Orgány finančnej správy, krajský súd a v konečnom dôsledku aj najvyšší súd uzavreli, že výsledky vykonaného dokazovania v daňovom konaní nepreukázali, že reklamný spot vyhotovený svedkom [REDAKOVANÉ] je tým plnením, ktoré je uvedené na faktúre vystavenej týmto dodávateľom. Najvyšší súd sa riadne vysporiadal s výpoveďou svedka [REDAKOVANÉ] v spojení s ostatnými dôkazmi, najmä faktúrou, pričom uzavrel, že tieto nie sú dostatočným dôkazom, že dodávateľ zabezpečil pre sťažovateľku reklamnú prezentáciu na konkrétnom mieste a v stanovenom rozsahu. Rovnako najvyšší súd, vychádzajúc zo skutočnosti, že dodávateľ fakturoval v jednotlivých mesačných zdaňovacích obdobiach v roku 2011 sťažovateľke viacero reklamných služieb celkom za cca 85 000 eur, ktoré neboli bližšie identifikované a individualizované, pričom podľa svedka [REDAKOVANÉ] mal byť pre sťažovateľa vytvorený len jeden spot, uzavrel, že sťažovateľka hodnoverne nepreukázala, aké konkrétne reklamné služby prijala od deklarovaného dodávateľa v posudzovanom zdaňovacom období so zreteľom na vymedzenie predmetu transakcie na predložených faktúrach. V bode 33 napadnutého rozsudku sa najvyšší súd vysporiadal aj s tým, z akých dôvodov nebol potrebný opätovný výsluch bývalého konateľa dodávateľa [REDAKOVANÉ].

34. K tomu je potrebné dodať, že daňový subjekt (sťažovateľka) vo vzťahu k tomuto dodávateľovi síce predložil všetky dokumenty, listiny a evidencie, ktoré z formálneho hľadiska majú preukazovať nárok na odpočet dane (čo v daňovom konaní v podstate ani nebolo sporné – z bodu 15 rozsudku krajského súdu vyplýva, že sťažovateľka v daňovom konaní predložila záznamy DPH, faktúry, hotovostné úhrady, zmluvy a videozáznam), avšak podľa názoru ústavného súdu správca dane odôvodneným a ústavne akceptovateľným spôsobom spochybnil reálnosť plnenia, o čom svedčí zistený skutkový stav a závery rozsudku krajského súdu (body 15 – 24 a 28 rozsudku krajského súdu), s ktorým sa ústavný súd oboznámil a na ktorý odkazuje aj najvyšší súd v napadnutom rozsudku (podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu, odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a súdu rozhodujúceho o opravnom prostriedku nemožno posudzovať izolovane, pretože prvostupňové konanie a konanie o opravnom prostriedku z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok). Závery napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ktorý odkazuje aj na rozsudok krajského súdu, tak nemožno považovať za svojvoľné alebo arbitrárne. Ak správca dane odôvodnene

spochybní reálnosť plnenia, je znovu na daňovom subjekte, aby faktické plnenie preukázal. Pritom nemožno povedať, že správca dane na daňový subjekt nedôvodne preniesol dôkazné bremeno, ktoré nemá ako preukázať. Sťažovateľka mala a mohla označiť dôkazy, že tento dodávateľ zabezpečil pre sťažovateľku reklamnú prezentáciu na konkrétnom mieste a v stanovenom rozsahu. Sťažovateľka však ako dôkaz navrhla len opätovný výsluch bývalého konateľ a dodávateľa [REDACTED], čo vzhľadom na špecifický predmet plnenia nemôže stačiť.

35. Najvyšší súd teda riadne a autenticky preveril, či skutkové a právne závery rozsudku krajského súdu sú v súlade s obsahom administratívneho spisu, a preto nie je podklad pre ďalšie úvahy o tom, že napadnutý rozsudok porušuje právo sťažovateľky na súdnu ochranu.

36. Ústavný súd k ďalším námietkam sťažovateľky (bod 11) konštatuje, že vylúčením vecí na samostatné konanie nebola táto žiadnym spôsobom ukrátená na práve na súdnu ochranu. Sťažovateľka tvrdila, že krajský súd uznesením zo 17. februára 2017 neúčelne vylúčil preskúmanie viacerých rozhodnutí finančného riaditeľstva na samostatné konania, čo malo sťažovateľku poškodiť do tej miery, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Krajský súd potom túto vec pre drobenie nemohol posúdiť komplexne a vo vzájomnej súvislosti. Námietla tiež, že najvyšší súd sa s touto námietkou v kasačnej sťažnosti v napadnutom rozsudku ani nevysporiadal, keď len v bode 25 konštatoval, že konanie a postup krajského súdu bol plne v súlade so zákonom. K tomu ústavný súd uvádza, že táto časť ústavnej sťažnosti sťažovateľky nemá ústavnoprávny rozmer. Jednak takýto procesný postup a rozhodnutie krajského súdu nebolo osobitne napadnuté a jednak tento postup krajského súdu nemal žiadny vplyv na zákonnosť jeho rozhodnutia a následne na zákonnosť napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu. Ak je sťažovateľka toho názoru, že skutočnosti alebo dôkazy vyplývajúce z týchto vylúčených vecí majú vplyv aj na predmetnú vec, mohla nimi argumentovať v konaní pred krajským súdom. Samotné vylúčenie vecí na samostatné konanie nemalo za následok porušenie akýchkoľvek práv sťažovateľky.

37. Rovnako v bode 36 sa najvyšší súd adekvátnym spôsobom vyjadril k namietanému odklonu od rozhodovacej praxe, keďže sťažovateľ žiadne skoršie rozhodnutia kasačného súdu, od ktorých sa mal krajský súd odkloniť, neoznačil. Najvyšší súd sa správne vysporiadal aj s nesprávnou interpretáciou záverov rozhodnutia najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2010.

38. Z uvedených dôvodov je zrejmé, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu nemohlo dôjsť k porušeniu namietaných práv a preto ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietol v celom rozsahu ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 15. februára 2022

Ladislav Duditš
predseda senátu