



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 264/2023-15

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla (sudca spravodajca) a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s. r. o, Hlavná 31, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 10Sžfk/37/2020 z 20. decembra 2022 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 6. apríla 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu a inú právnu 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“) rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NSS“) o kasačnej sťažnosti, ktoré žiada zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

#### **II.**

2. Sťažovateľka sa správnu žalobou domáhala zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie daňového úradu, ktorým jej bol určený rozdiel DPH za súčasného zníženia nadmerného odpočtu DPH. Podľa správnych orgánov sťažovateľka nepreukázala, že zdaniteľné plnenie prijala a že ho dodal na faktúre uvedený dodávateľ. Namietala, že správne orgány ju neprimerane zaťažili dôkazným bremenom ku skutočnostiam, ktoré nebola schopná preukázať a ovplyvniť, a podľa rozhodnutí najvyššieho súdu je dôkazné bremeno o osobe dodávateľa pri materiálnej existencii tovaru na daňovom úrade. Sťažovateľka existenciu dodaného tovaru preukázala fotodokumentáciou. Správne orgány nepreukázali, že tovar nebol dodaný deklarovaným dodávateľom. Svedok [REDAKOVANÉ] potvrdil, že dodávateľ spolupracoval so sťažovateľkou a tovar bol dodaný v deklarovanom množstve a kvalite. Sťažovateľka namietala nevypočutie konateľ a dodávateľa.

3. Krajský súd správnu žalobu sťažovateľky zamietol, rešpektujúc právne závery kasačného súdu, ktorý zrušil jeho prvý rozsudok, ktorým boli rozhodnutia správnych orgánov zrušené. Kasačný súd poukázal na svoju rozhodovaciu prax, podľa ktorej dôkazné bremeno o dodaní tovaru zaťažuje daňový subjekt a je na ňom preukázať dôvodnosť a zákonnosť uplatňovaného nároku na odpočet DPH. Kasačný súd konštatoval, že správne orgány vykonali rozsiahle dokazovanie, snažili sa zistiť skutočný stav, nielen formálnou kontrolou dokladov. Správne orgány vykonané dôkazy riadne vyhodnotili a vysporiadali sa so všetkými námietkami sťažovateľky.

4. Sťažovateľka proti rozsudku krajského súdu podala kasačnú sťažnosť. Namietala neodôvodnený presun dôkazného bremena pri vzniku pochybnosti o dodávateľovi. Nesplnenie daňovej povinnosti dodávateľa jej nemôže odoprieť právo na odpočet DPH. Existencia dodávateľa nie je podmienkou uplatnenia práva na odpočet DPH, a preto pri preukázanom reálnom dodaní tovaru skutočnosti o dodávateľovi nemôžu tvoriť obsah jej dôkazného bremena. Sťažovateľka namietala objektívnu zodpovednosť za konanie tretích subjektov, ktoré nemohla ovplyvniť. Podľa sťažovateľky správne orgány dodanie zdaniteľného tovaru nespochybnili a nepreukázali jeho fiktívnosť. Dokazovanie správnych orgánov označila za povrchné, keď neboli schopné zabezpečiť výsluch konateľa dodávateľa. Poukázala na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie EÚ C-277-14, podľa ktorého pre nemožnosť určiť dodávateľa tovaru nemožno zamietnuť právo na odpočet DPH. Sťažovateľka namietala záver, že pri dodržaní obvyklej obchodnej opatrnosti mala prijať opatrenia, no bez bližšej konkretizácie. Namietala tiež, že nebolo preukázané, že by sa dodaním tovaru získalo daňové zvýhodnenie za právo zneužívajúcej situácie. Dodanie tovaru vykazovalo hospodársky, ekonomický a investičný dôvod. Sťažovateľka poukázala na rozhodnutie kasačného súdu (8Sžf/47/2018), v ktorom za skutkovo totožného stavu konštatoval potrebu vypočúť konateľa dodávateľa.

5. NSS ústavnou sťažnosťou namietaným rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky. Sťažnostné námietky vyhodnotil ako nespôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozsudku krajského súdu. NSS konštatoval, že správne orgány na základe vykonaného dokazovania zistili skutkový stav správne a vysporiadali sa so všetkými námietkami sťažovateľky. NSS sa stotožnil s tým, že sťažovateľka nepreukázala dodanie tovaru deklarovanej dodávateľom v rozsahu uplatnených faktúr. Preto neboli splnené hmotnoprávne predpoklady pre priznanie práva na odpočet DPH.

### III.

6. Sťažovateľka porušenie ústavných práv identifikuje v tom, že NSS jej zamietnutím kasačnej sťažnosti odňal právo, aby bolo rozhodnuté o merite sťažnostných námietok. Sťažovateľka tvrdí, že dôvodom zamietnutia kasačnej sťažnosti bolo konštatovanie NSS, že neuviedla žiadne dôvody jej prípustnosti, najmä nesprávnosť právneho posúdenia a rozhodnutia kasačného súdu, v ktorých bolo rozhodnuté inak ako v napadnutom rozsudku krajského súdu. Sťažovateľka po rozsiahlom opise skutkového stavu administratívneho a súdneho konania opakovane namieta, že správne orgány ju nesprávne zaťažili dôkazným bremenom o skutočnostiach týkajúcich sa dodávateľa, ktoré nebola spôsobilá ovplyvniť. Sťažovateľka opakovane poukazuje na rozhodnutia kasačného súdu a Súdneho dvora Európskej únie, v rozpore s ktorými mali správne orgány a súdy rozhodnúť.

### IV.

7. Keďže ústavná sťažnosť je prevažne opakovaním argumentácie sťažovateľky zo správnej žaloby a z kasačnej sťažnosti, treba uviesť, že vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov

nie je ústavný súd alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Je v právomoci všeobecného súdu vykladať a aplikovať zákon a pokiaľ tento výklad nie je arbitrárny a je náležité odôvodnený, ústavný súd nemá príčinu doň zasahovať (I. ÚS 19/02, IV. ÚS 238/05, II. ÚS 357/06). O arbitrárnosti pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06). Namietaný rozsudok NSS nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a predchádzajúcimi rozhodnutiami správnych orgánov.

8. K namietanému rozsudku NSS ústavnej sťažnosti chýba relevantná ústavnoprávna argumentácia a konkretizácia nesprávnosti. Aj tá, čo je uvedená v ústavnej sťažnosti, je nesprávna a je zrejmé, že smeruje proti uzneseniu o odmietnutí dovolania v civilnom spore. Nesprávne je tvrdenie sťažovateľky, že NSS pochybil, keď kasačnú sťažnosť zamietol bez vecného pojednania sťažnostných námietok. NSS sa náležité vysporiadal s oboma sťažnostnými dôvodmi, nesprávnym právnym posúdením a odklonom od rozhodovacej praxe kasačného súdu. NSS podrobne a komplexne odôvodnil, prečo nemožno aplikovať právne závery rozhodnutí, aplikácie ktorých sa sťažovateľka domáhala a na ktoré opakovane poukazuje aj v ústavnej sťažnosti. Sťažovateľka mylne interpretuje závery správnych orgánov, keď tvrdí, že mala preukázať a byť zodpovedná za konanie dodávateľa. Na základe kvalifikovaného spochybnenia sťažovateľkou predložených dokladov vznikli pochybnosti nie o konaní dodávateľa, ale o reálnom dodaní zdaniteľného plnenia. Na dodávke tovaru bola priamo zúčastnená aj sťažovateľka, a preto bolo v jej možnostiach dostatočne preukázať tvrdené skutočnosti.

9. NSS posudzoval sťažovateľkou namietaný odklon od ustálenej rozhodovacej praxe. Závery z rozhodnutia č. k. 3Sžf/1/2011, že nepreukázanie plnenia subdodávateľa dodávateľovi žalobcu nemožno vyhodnotiť ako neunesenie jeho dôkazného bremena, nemožno pre skutkovú odlišnosť aplikovať. Sťažovateľka aj napriek opakovaným výzvam nepreukázala dodanie tovaru dodávateľom. NSS dodal, že konateľ dodávateľa sa napriek doručeniu predvolaní nedostavil na výsluch a nepredložil dôkazy preukazujúce dodanie tovaru. Hoci svedok [REDAKOVANÉ], splnomocnenec dodávateľa, potvrdil dodanie tovaru, nevedel uviesť konkrétnosti, aj keď nešlo o zanedbateľnú dodávku, a napriek tvrdeniu, že predloží prepravné listiny a faktúry, ich bezdôvodne nepredložil. Preto treba súhlasiť, že vznikli pochybnosti, či bol deklarovaný tovar reálne dodaný. NSS konštatoval, že krajský súd sa neodklonil od záverov rozhodnutia č. k. 3Sžf/105/2014, keď rovnako ako v tomto rozhodnutí konštatoval, že nebol dôvod na presun dôkazného bremena z daňového subjektu na daňový úrad.

10. NSS k námietke o rozložení dôkazného bremena poukázal na závery ústavného súdu v rozhodnutí č. k. I. ÚS 377/2018, podľa ktorých ak daňový úrad pri preverovaní podkladov od daňového subjektu preukázateľne spochybní ich vierohodnosť a pravdivosť, tak sa dôkazné bremeno vyvrátenia spochybnenia presunie opäť na daňový subjekt. Dôkazné bremeno daňového úradu a subjektu sa presúva v závislosti od faktického a dôkazného stavu. NSS konštatoval, že daňový úrad presvedčivo spochybnil tvrdenia sťažovateľky, pretože (i) sťažovateľka okrem faktúry nepredložila doklad potvrdzujúci pôvod, prepravu, dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, (ii) predložené fotografie preukazujú len existenciu tovaru, nie jeho dodanie dodávateľom a (iii) výpovede svedka [REDAKOVANÉ] a konateľa sťažovateľky boli všeobecné a nekonkrétne.

11. NSS k námietke sťažovateľky, že prijala preventívne opatrenia, uviedol, že je to v rozpore s výpoveďou konateľa sťažovateľky, ktorý uviedol, že nepreveroval dodávateľa. K poukazu sťažovateľky na rozhodnutie kasačného súdu č. k. 1Sžf/52/2016 NSS uviedol, že vo veci sťažovateľky správne orgány nemuseli preukázať zneužívajúce prvky, pretože nepriznanie odpočtu DPH neodôvodnili zneužitím práva. NSS k aplikácii právnych záverov z rozhodnutia č. k. 8Sžf/47/2018 uviedol, že skutkové stavy nie sú totožné. V posudzovanej veci sa daňový úrad aj napriek kontaktným údajom nepokúsil vypočítať konateľa dodávateľa. Vo veci sťažovateľky daňový úrad konateľa dodávateľa opakovane vyzval na predloženie dokumentov, predvolal na výsluch a požiadal o predvedenie.

12. Kasačný súd už v prvom rozhodnutí odôvodnil nemožnosť aplikácie právnych záverov rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-277/14. K tomu uviedol, že vo veci sťažovateľky existoval dodávateľ, no vznikli pochybnosti o tom, že tento dodávateľ reálne dodal sťažovateľke deklarované zdaniteľné plnenie. Výsluch konateľa dodávateľa vyhodnotil ako nadbytočný, pretože pre stratu účtovníctva dodávateľa by vierohodnosť jeho výpovede nebolo možné overiť.

13. Namietaný rozsudok NSS je jasne, zrozumiteľne a výstižne odôvodnený a reflektuje na ťažiskové skutočnosti dôležité pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti. Predovšetkým však nie je poznačený zjavným omylom v posúdení splnenia podmienok na uplatnenie odpočtu DPH ani rozloženia dôkazného bremena sťažovateľky a správnych orgánov. NSS interpretoval daňové predpisy vo vzájomnej súvislosti s prihliadnutím na podstatné skutkové okolnosti sťažovateľkinej veci, zohľadňujúc judikatúru svoju a ústavného súdu. Namietaný rozsudok nepredstavuje výsledok takej interpretácie zákona, ktorá by sa od jeho znenia odchýlila natoľko, že by došlo k popretiu jeho významu a účelu. To vylučuje porušenie základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a preto bola ústavná sťažnosť v tejto časti odmietnutá 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 (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ako zjavne neopodstatnená.

14. Vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. Judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na veci daňové (vrátane prieskumu rozhodnutí daňovo kompetentných správnych orgánov súdom), argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila v. Fínsko, c. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, c. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 a 31). Výnimkou z tejto zásady je aplikácia čl. 6 ods. 1 dohovoru na veci, kde sa daňové konanie považuje za konanie trestné. O takých však nemožno usudzovať, ak je cieľom daňového konania alebo opatrenia vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania (rozsudok ESĽP z 18. 10. 2001, Finkelberg v. Lotyšsko). Vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru. Preto čl. 6 ods. 1 dohovoru nemožno na vec sťažovateľky aplikovať.

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

**V Košiciach 11. mája 2023**

**Robert Šorl**  
**predseda senátu**