



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 413/2024-22

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **Rivac s.r.o.**, Ontopa 815, Zlatná na Ostrove, IČO 35 934 760, zastúpenej HAVRILLA & Co. s.r.o., Námestie Martina Benku 2, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/15/2023 z 30. januára 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 6. júna 2024 domáha vyslovenia porušenia svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) sp. zn. 8Sfk/15/2023 z 30. januára 2024 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“). Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správnenému súdu na ďalšie konanie. Okrem toho žiada priznať finančné zadostučinenie a náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Tejto ústavnej sťažnosti predchádza ústavná sťažnosť sťažovateľky, o ktorej ústavný súd rozhodol nálezom č. k. I. ÚS 246/2023-45 z 15. augusta 2023 tak, že vyslovil porušenie základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sžfk/42/2020 z 26. októbra 2022, napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu správnenému súdu na ďalšie konanie, keďže neposkytol odpoveď na námietku sťažovateľky týkajúcu sa splnenia hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ale všetky námietky obsiahnuté v jej kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre (ďalej len „správny súd“) č. k. 26S/12/2017-215 z 19. septembra 2019

považoval za neprípustné s odkazom na § 439 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) upravujúci zákaz uvádzania nových dôvodov v kasačnej sťažnosti (bod 18 nálezu č. k. I. ÚS 246/2023-45 z 15. augusta 2023). Po vrátení veci na ďalšie konanie bolo povinnosťou najvyššieho správneho súdu opätovne rozhodnúť o kasačnej sťažnosti sťažovateľky, pričom v novom rozhodnutí sa mal náležitým spôsobom vysporiadať s jej podstatnými námietkami, ktorými konfrontovala závery správneho súdu vo vzťahu k splneniu zákonných hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie odpočtu DPH, a posúdiť, či nedošlo k neodôvodnenému presunu dôkazného bremena na sťažovateľku, zohľadňujúc pritom aktuálnu judikatúru ústavného súdu týkajúcu sa danej problematiky, ktorá vychádza z príslušnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“).

3. Najvyšší správny súd následne napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol ako nedôvodnú (§ 164 SSP).

3.1. Vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie odpočtu DPH najvyšší správny súd uviedol (body 46 až 66 napadnutého rozsudku), že prejednávanej veci bola správcom dane pri dodávateľovi VIVIMPEX s. r. o. spochybnená prvá hmotnoprávna podmienka – že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH. Zo skutkových zistení správcu dane je zrejmé, že u žiadnych z aktérov v reťazci GO - SAVE s. r. o. VIVIMPEX s. r. o. sťažovateľka nevedela preukázať realizáciu fakturovaných stavebných prác, ani o tom predložiť doklady. Nikto v reťazci sa nevedel presnejšie vyjadriť k priebehu prác či počtu pracovníkov, žiaden z článkov tohto reťazca teda nevedel bližšie nič uviesť k fakturovanému obchodu ani o tom predložiť dôkazy. Konateľka sťažovateľky v rozhodnej dobe uviedla, že nevie predložiť žiadne doklady. Konateľka VIVIMPEX s. r. o. v rozhodnej dobe rovnako uviedla, že sa k ničomu nevie vyjadriť, odkazuje na konateľa GO – SAVE s. r. o., doklady nemá k dispozícii, pretože ich odovzdala novému konateľovi. Teda priamy dodávateľ (jeho konateľka v rozhodnom čase) nevedel potvrdiť realizáciu obchodov. Nový konateľ uviedol, že ku skutočnostiam z roku 2009 sa nevie vyjadriť, lebo nebol vtedy konateľom; žiadne doklady nepredložil. Ďalší údajný konateľ VIVIMPEX s. r. o. tiež nepredložil správcom dane žiadne doklady. Ani konateľ sťažovateľky, ktorý bol i konateľom VIVIMPEX s. r. o., nevedel predložiť žiadne doklady a odkazoval na GO – SAVE s. r. o. Konateľ subdodávateľa sťažovateľky, GO – SAVE s.r.o. vypovedal, že, naopak, všetku dokumentáciu má mať u seba konateľ VIVIMPEX s. r. o., počas svojej výpovede ale opakovane uvádzal, že si nič nepamätá; GO – SAVE s.r.o. mala používať stavebný materiál nakúpený z iných členských štátov, ale v systéme VIES žiadne takéto dodania z iného členského štátu nie sú deklarované. Správca dane rovnako zdôraznil, že stavebné denníky neboli podpísané oprávnenou osobou. Rovnako poukázal na to, že sa nezhoduje dátum vystavenia faktúry za stavebné práce s ich dátumom dodania, keď VIVIMPEX s. r. o. fakturovala sťažovateľke toto dodanie v júli 2009, ale subdodávateľ GO – SAVE s.r.o. fakturovala dodanie prác VIVIMPEX s. r. o. až v decembri 2009. Uvedené vysvetľoval konateľ GO – SAVE s.r.o. jeho zlým zdravotným stavom, čo však najvyšší správny súd považoval za nedôveryhodné vysvetlenie v situácii, keď časový rozdiel predstavuje 5 mesiacov. Sťažovateľka rovnako nepodala daňové priznanie na dani z príjmu právnickej osoby za roky 2009, 2011, 2012, 2013, 2014 ani 2015. Tiež nedeklarovala na DPH žiadne zdaniteľné obchody od júla 2009. Vychádzajúc z uvedeného, najvyšší správny súd uzavrel, že konajúce daňové orgány po vykonanom dokazovaní dôvodne spochybnili, že službu dodal sťažovateľke deklarovaný dodávateľ, a to VIVIMPEX s. r. o.

Tým preniesli dôkazné bremeno týkajúce sa splnenia jednej z hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane opätovne na sťažovateľku. Za takto ustáleného skutkového stavu podľa najvyššieho správneho súdu sťažovateľka nepreukázala, že jej bola služba dodaná inou zdaniteľnou osobou. Sťažovateľka ani iného (možného) dodávateľa v pozícii zdaniteľnej osoby netvrdila ani nepreukazovala, čím dal najvyšší správny súd odpoveď aj na ten možný argument, že je potrebné použiť závery rozsudku Súdneho dvora vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o. C-154/20* z 9. decembra 2021, keďže ten je za danej skutkovej situácie nepoužiteľný. Pokiaľ by osobitne išlo o výšku obratu v práve posudzovanej veci (557 528,92 eur ako základ dane), ani z tejto výšky nebolo možné bez ďalšieho vyvodit' záver, že dodávateľom predmetných služieb musela nevyhnutne byť iná osoba v pozícii platiteľa dane. Uvedené vyplýva z toho, že ak by aj takýto hypotetický dodávateľ dosiahol citovanú výšku obratu najneskôr v mesiaci júl 2009, vznikla by mu ešte len povinnosť podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň, no platiteľom dane by sa stal až dňom tejto registrácie, registrácia teda nenastáva *ex lege* (§ 4 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení uplatniteľnom v júli 2009) a rovnako nebolo možné vylúčiť, a to vzhľadom na charakter dodávaných služieb (stavebné práce ako deliteľné plnenie), že tieto mohli byť dodané viacerými dodávateľmi a že žiaden z takýchto viacerých hypotetických dodávateľov nemusel samostatne dosiahnuť výšku obratu vyžadovanú zákonom pre povinnú registráciu na túto daň.

3.2. Vo vzťahu k ostatným námietkam sťažovateľky najvyšší správny súd uviedol (body 67 až 73 napadnutého rozsudku), že sa taktiež mylí, pokiaľ sa domnieva, že správny súd bol akokoľvek viazaný svojím skorším rozhodnutím. Ustanovenie § 440 SSP nepredpokladá situáciu, podľa ktorej by sa mohol sťažovateľ domáhať nezákonnosti rozhodnutia v dôsledku odchýlenia sa správneho súdu od svojich záverov vyslovených v predošlých rozhodnutiach. Navyše, protichodnosť rozhodnutí na úrovni správneho súdu prvej inštancie nie je rozporná s princípom právnej istoty, no zároveň je žiaduce, aby súd, ktorý sa mieni odkloniť v skutkovo a právne obdobnej veci od predchádzajúceho rozhodnutia súdu (dokonca v danom prípade, toho istého správneho súdu), náležite zdôvodnil svoj odklon od tohto rozhodnutia. V posudzovanom prípade sa správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku riadne vysporiadal so zmenou svojho právneho názoru týkajúceho sa dôkazného bremena, keď v bodoch 20 a 21 napadnutého rozsudku poukázal na judikatúrny posun, ktorý rozsiahle zdôvodnil v zmysle relevantnej judikatúry najvyššieho správneho súdu.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

4. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. 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“)] opakovane uvádza, že najvyšší správny súd sa nevysporiadal so všetkými jej zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, a zároveň vyjadruje presvedčenie, že najvyšší správny súd nerešpektoval predchádzajúci nález ústavného súdu (bod 2).

### III.

#### Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

5. Predmetom ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy, základného práva podľa čl. 36 ods. 1 listiny a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sfk/15/2023 z 30. januára 2024 (body 3 až 3.2.), ktorý podľa názoru sťažovateľky nerešpektoval právny záver ústavného súdu vyslovený v náleze (bod 2).

#### III.1. K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny:

6. Východiská rozhodovania ústavného súdu o ústavných sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy sú sťažovateľke známe z nálezu (bod 2), preto ich ústavný súd v danom prípade nepovažoval za potrebné opakovať.

7. Preskúmaním napadnutého rozsudku ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky rešpektoval právny názor ústavného súdu vyslovený v náleze (bod 2), judikatúru ústavného súdu ku kasačnej záväznosti rozhodnutia ústavného súdu (I. ÚS 89/2017, ZNaU 56/2017), ako aj odbornú literatúru (k tomu pozri napr. Macejková, I., Bárány, E., Baricová, J., Fiačan, I., Holländer, P., Svák, J. a kolektív. *Zákon o Ústavnom súde Slovenskej republiky. Komentár. 1. vydanie.* Bratislava : C. H. Beck, 2020. s. 1035 – 1042 a ĽALÍK, M., ĽALÍK, T. *Zákon o Ústavnom súde Slovenskej republiky, Komentár.* Bratislava : Wolters Kluwer, 2019. s. 404.). Najvyšší správny súd zároveň plne rešpektoval aj judikatúru ústavného súdu a Súdneho dvora, pokiaľ ide o východiská týkajúce sa dokazovania v daňovom konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočet DPH (k tomu pozri napr. rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Ferimet SL, C-281/20 z 11. 11. 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, body 55 – 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 z 15. 9. 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. 12. 2021, bod 28). Z relevantných častí odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva zrozumiteľný, jasne formulovaný a pre vec samu podstatný právny záver, že dôkazné bremeno, ktorým bola sťažovateľka zaťažená v daňovom konaní, najvyšší správny súd nepovažoval za neprimerané.

8. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu súčasne vyplýva, že správcovi dane sa podarilo spochybníť nielen hmotnoprávnu podmienku postavenia deklarovaného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby – platiteľa dane (čo by už samo osebe postačovalo na priznanie práva na odpočítanie dane z uskutočneného obchodu), ale aj samotné dodanie služieb (stavebných prác ako deliteľného plnenia), teda ekonomickú podstatu deklarovaného obchodu. Je tomu tak preto, že v podstate „nikto v reťazci sa nevedel presnejšie vyjadriť k priebehu prác či počtu pracovníkov, žiaden z článkov tohto reťazca teda nevedel bližšie nič uviesť k fakturovanému obchodu ani o tom predložiť dôkazy“, ktorými by sťažovateľka vyvrátila dôvodné pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení. Sťažovateľke bol poskytnutý procesný priestor na vyvrátenie pochybností správcu dane, avšak to sa jej nepodarilo.

9. Aj v posudzovanom prípade je označenie dodávateľa služieb (stavebných prác ako deliteľného plnenia) ako „*deklarovaného*“ podstatný, pretože po relevantnom a zmysluplnom spochybnení reálnosti materiálnej podstaty deklarovaných obchodov zo strany správcu dane prešla dôkazná povinnosť tvrdiť a preukázať reálnosť zdaniteľných obchodov na sťažovateľku. Ak sťažovateľka zostala pasívna a nepredložila ďalšie dôkazy, je plne opodstatnený právny záver najvyššieho správneho súdu o tom, že neunesla dôkazné bremeno v daňovom konaní. Kľúčovú námietku sťažovateľky, že nemôže byť nadmerne zaťažaná dôkazným bremenom, preto ústavný súd vyhodnotil ako zjavne neopodstatnenú.

10. Odpočítanie dane je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry či iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Odpočítanie dane nenastáva *ex lege*. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítanie dane 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 (m. m. I. ÚS 24/2024). To však nebol prípad sťažovateľky.

11. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

### **III.2. K namietanému porušeniu základného práva na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov podľa čl. 48 ods. 2 ústavy:**

12. V zmysle ustálenej judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie ústavnej sťažnosti pre jej zjavnú neopodstatnenosť aj zistenie, že porušenie uvedeného práva sa namieta v takom konaní pred všeobecným súdom, v ktorom už označený všeobecný súd meritórne rozhodol pred podaním ústavnej sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy (II. ÚS 184/06), a preto už k namietanému porušovaniu tohto práva nečinnosťou orgánu verejnej moci v čase doručenia ústavnej sťažnosti ústavnému súdu nemohlo dochádzať (m. m. II. ÚS 387/06).

13. Vzhľadom na to, že v čase, keď sa sťažovateľka obrátila so svojou ústavnou sťažnosťou na ústavný súd, už bolo o jej kasačnej sťažnosti najvyšším správnym súdom rozhodnuté práve napadnutým rozsudkom, nemohlo dochádzať k porušeniu jej namietaného základného práva a jej právna neistota už nemohla trvať.

### **III.3. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:**

14. 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. rozsudok vo veci Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, sťažnosť

č. 73053/01, bod 45; rozsudok vo veci Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, 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.

15. Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky orgány verejnej správy neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, 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 (k tomu porovnaj Engel a iní proti Holandsku z 8. 6. 1976).

#### **III.4. Záver:**

16. Medzi rozsudkom najvyššieho správneho súdu a obsahom základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy, základného práva podľa čl. 36 ods. 1 listiny a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by ústavný súd 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 podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

17. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

**V Košiciach 24. júla 2024**

**Miloš Maďar**  
**predseda senátu**