



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 619/2024-40

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **CHRIEN, spol. s r.o.**, Lieskovská cesta 13, Zvolen, zastúpeného **URBÁNI & Partners s.r.o.**, Skuteckého 17, Banská Bystrica, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/108/2022 z 29. februára 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 sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Ústavnému súdu bola 24. mája 2024 doručená ústavná sťažnosť sťažovateľa vo veci namietaného porušenia jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu označeným v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľ navrhuje vysloviť porušenie základného práva napadnutým rozsudkom, ktorý navrhuje zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a napadnutého rozhodnutia pripojeného k ústavnej sťažnosti sťažovateľom, ako aj ostatných príloh vyplýva nasledujúci stav veci: Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) ako príslušný správca dane vykonal u sťažovateľa kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2017 a na základe zistení vydal 30. novembra 2018 rozhodnutie, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 28 930,50 eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“). Sťažovateľ podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo rozhodnutím z 8. apríla 2021.

3. Proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva podal sťažovateľ všeobecnú správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) zamietol rozsudkom č. k. 76S/49/2021-187 z 11. mája 2022. Proti rozsudku správneho súdu sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť, o ktorej

rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že ju zamietol ako nedôvodnú v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku.

II.

Argumentácia sťažovateľa

4. Ústavný súd zo sťažovateľom vznesených námietok proti napadnutému rozsudku vyselekoval ako ústavnoprávne relevantnú nasledujúcu argumentáciu:

a) kasačný súd sa nedostatočným spôsobom vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa, teda napadnuté rozhodnutie je zaťažené vadou nedostatku riadneho a náležitého odôvodnenia rozhodnutia;

b) nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v daňovom procese a s tým spojené nesprávne právne posúdenie splnenia hmotnoprávnych predpokladov práva na odpočítanie dane vo vzťahu k reálnej existencii zdaniteľného plnenia;

c) nesprávne vyhodnotenie vykonaných dôkazov a zistenie skutkového stavu.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

5. 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“) ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní odmietnuť aj návrh podľa čl. 127 ústavy, ktorý je zjavne neopodstatnený. Za zjavne neopodstatnenú možno podľa ustálenej judikatúry považovať takú ústavnú sťažnosť, pri ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. I. ÚS 391/2019, I. ÚS 403/2019, I. ÚS 418/2019, II. ÚS 69/2021).

6. Vychádzajúc zo svojej ustálenej judikatúry, má ústavný súd na zreteli svoju pozíciu ako nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti, ktorá je odlišná od postavenia všeobecného súdu vykonávajúceho právomoc v rámci opravného systému procesného práva, ktorého úlohou je preskúmať rozhodnutie nižšieho súdu, a ak to umožňujú predpisy procesného práva, reparovať zistený skutkový stav a (alebo) na to nadväzujúci právny záver. Ústavný súd preto napadnuté rozhodnutie preskúmal výlučne z hľadiska dodržania procesných záruk a jeho zlučiteľnosti s článkami ústavy a Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), ktorých porušenie sa namieta. Pritom napadnuté rozhodnutia podrobil konfrontácii s argumentmi sťažovateľa, majúc na pamäti, že rozhodnutie orgánu verejnej moci nemusí byť totožné s očakávaniami a predstavami účastníka konania, ale z hľadiska odôvodnenia musí spĺňať parametre zákonného rozhodnutia, pričom účastníkovi konania musí dať odpoveď na podstatné otázky a námietky spochybňujúce závery namietaného rozhodnutia v závažných a samotné rozhodnutie ovplyvňujúcich súvislostiach (III. ÚS 311/07). V zásade túto povinnosť nemožno chápať ako vysporiadanie sa s každým argumentom účastníka (strany) konania, ale rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia.

7. Podstatou rozhodovania o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je posúdenie ústavnej akceptovateľnosti napadnutého rozhodnutia všeobecného súdu, prípadne iného orgánu verejnej

moci, a nie posudzovanie jeho právnej perfektnosti ani jeho prípadné „vylepšovanie“ (m. m. IV. ÚS 325/08, IV. ÚS 218/2010). Poslaním ústavného súdu nie je kontrola súdnej činnosti vo všetkých smeroch a aspektoch a skúmanie akejkoľvek možnej nezákonnosti alebo procesného pochybenia či dokonca zrejmej nesprávnosti, ktoré sa v individuálnom konaní pred všeobecnými súdmi prípadne vyskytnú, ale výlučne posudzovanie konformity aktu aplikácie práva (v posudzovanej veci súdneho rozhodnutia) s ústavou, prípadne medzinárodnou zmluvou. Ústavný súd teda nepredstavuje opravnú inštanciu všeobecných súdov, a preto zásadne nemôže meritórne preskúmať také ich rozhodnutia, pri ktorých vydaní súdy rešpektovali požiadavky vyplývajúce z obsahu základných práv ustanovených v siedmom oddiele druhej hlavy ústavy (čl. 46 až čl. 50 ústavy). Aj keby ústavný súd v niektorých aspektoch nesúhlasil s interpretáciou a aplikáciou zákonov všeobecnými súdmi, je oprávnený nahradiť vlastným názorom napadnutý právny názor všeobecného súdu len vtedy, ak by tento bol svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný.

8. Úlohou ústavného súdu nie je preskúmať, ktorá z viacerých do úvahy prichádzajúcich interpretačných alternatív je správna, pretože jeho poslanie sa obmedzuje výlučne na posúdenie ústavnej udržateľnosti napadnutého rozhodnutia cez prizmu posúdenia porušenia základného práva a slobody, t. j. či rozhodnutie súdu alebo iného orgánu verejnej moci nevykazuje znaky svojvôle, arbitrárnosti a či je náležité odôvodnené. Výklad zákonov je v primárnej kompetencii všeobecných súdov. Ak výklad, ktorý si osvojí vec prejednávajúci všeobecný súd, možno považovať za ústavne konformný, ústavný súd nemá dôvod do tohto výkladu zasiahnuť (m. m. II. ÚS 43/2018). Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov.

9. Z uvedených téz ústavný súd vychádzal aj pri skúmaní možného zásahu do základných práv sťažovateľa napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, a to v intenciách námietok sťažovateľa, keďže je viazaný rozsahom a dôvodmi ústavnej sťažnosti.

10. Podľa ústavného súdu závery uvedené v odôvodnení rozsudku najvyššieho správneho súdu možno považovať vo svetle námietok sťažovateľa za dostatočné a presvedčivé a, naopak, v žiadnom prípade nie za arbitrárne či zjavne neodôvodnené. Najvyšší správny súd štandardným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagoval na sťažovateľom uplatnené kasačné námietky, pričom svoj záver o nevyhovení sťažovateľovi zrozumiteľne a primerane odôvodnil. Právne závery najvyššieho správneho súdu nevykazujú znaky svojvôle alebo arbitrárnosti. Skutočnosť, že sa sťažovateľ s jeho závermi nestotožňuje a má na vec iný názor, nemôže sama osebe viesť k záveru o arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť právny názor všeobecného súdu svojím vlastným.

11. Ústavný súd v nadväznosti na svoju judikaturu pripomína, že preukázateľné spochybenie daňovo významnej transakcie zo strany správca dane môže spočívať aj v tom, že dôkazy produkované daňovým subjektom (resp. dôkazy, ktoré majú byť v prospech skutkovej verzie daňového subjektu) sú natoľko vnútorné rozporné a protichodné (dôkazná inkonzistencia), že ako celok neposkytujú spoľahlivý a presvedčivý obraz o skutkovom dejí, z ktorého vyvodzuje daňový subjekt svoje nároky. V takom prípade postačuje, aby správca dane tieto rozpory kvalifikovaným spôsobom identifikoval a zdôvodnil. Rozpory, na ktoré poukazuje správca dane, však musia byť relevantné, t. j. musia spochybňovať rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa samotnej podstaty

zdaniteľného plnenia v priamom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu daňového subjektu, pričom nestačia iba rozpory v nepodstatných detailoch. Na základe obdobných princípov možno spochybníť ako pre vec relevantné aj také dôkazy, ktoré vypovedajú o určitých skutočnostiach iba vo všeobecnej rovine, a teda neposkytujú hodnoverný a spoľahlivý obraz o konkrétnom skutkovom deji, ktorý je podstatný z hľadiska posudzovania individuálneho zdaniteľného obchodu.

12. Za istých okolností nie je vylúčené, aby určitá informácia majúca povahu indicie mohla byť za určitej konštelácie považovaná za nepriamy dôkaz. V prípade nepriamych dôkazov je možné dospieť k záveru o neexistencii zdaniteľného plnenia, avšak len v prípade, že tieto nepriame dôkazy vylučujú akýkoľvek iný priebeh skutkového deja a tvoria súvislú, logickú, uzatvorenú a ničím nenarušenú sieť dôkazov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú a nadväzujú na seba, t. j. jednoznačne vedú k záveru o fiktívnosti zdaniteľného plnenia (I. ÚS 627/2022).

13. Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (I. ÚS 259/2022). V okolnostiach prejednávanej veci nie je podľa názoru ústavného súdu *prima facie* možné urobiť záver, že bola preukázaná dostatočná miera pravdepodobnosti tvrdených skutočností, keďže orgány finančnej správy identifikovali viacero vážnych pochybností o skutkovej verzii v prospech existencie materiálneho plnenia.

14. Pochybnosti namietané správcom dane možno považovať za opodstatnené a vo svojich dôsledkoch poukazujúce na to, že sťažovateľ ako daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, pretože predložené a vykonané dôkazy bez rozumných pochybností nepreukazujú reálne dodanie tovaru. Vykonané dôkazy implikujú dôvodné rozpory v kontexte tvrdení sťažovateľa, a preto nemožno na ich základe dôjsť k záveru o materiálnej existencii zdaniteľného plnenia.

15. Úvahy správcu dane týkajúce sa podvodného konania možno považovať v okolnostiach danej veci za nadbytočné, pretože z rozhodnutia správcu dane jasne vyplýva, na akých dôvodoch založil výrokovú časť rozhodnutia; týmito dôvodmi bolo nepreukázanie reálnej existencie dodania tovaru, a nie vedomá účasť sťažovateľa na daňovom podvode.

16. Nevykonanie dôkazov navrhovaných sťažovateľom bolo riadnym a náležitým spôsobom odôvodnené – správca dane nie je povinný vykonať akýkoľvek navrhnutý dôkaz, ak tento dôkaz nie je spôsobilý prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, resp. k odstráneniu nezrovnalostí už vykonaného dokazovania a celkovej zmene dôkazného stavu danej veci. Právny poriadok nezaručuje povinnosť orgánu verejnej moci vykonať každý navrhnutý dôkaz. Dokazovanie vedie správca dane, a teda správca dane aj posudzuje, ktorý navrhnutý dôkaz považuje za potrebné vykonať a ktorý nie (napr. rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/2/2022 z 25. mája 2022). Zákonným limitom pre správcu dane, ktorý môže nadobudnúť ústavnoprávny rozmer, je však taká procesná situácia, ak správca dane odmietne vykonať dôkaz, ktorý môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, resp. nárokov uplatnených daňovým subjektom.

17. Skutkové vady namietané sťažovateľom nesignalizovali zásah do ústavných práv, ktorý by bol ústavný súd oprávnený reparaovať. Ústavný súd má právomoc zasiahnuť len v prípade, keď existujú výrazné rozpory medzi vykonanými dôkazmi a skutkovými zisteniami alebo keď sú právne závery súdu alebo orgánu verejnej moci v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami alebo z nich v žiadnej možnej interpretácii odôvodnenia meritórneho rozhodnutia nevyplývajú; v takom prípade možno takéto rozhodnutie považovať za stojace v rozpore s čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 607/2021). Ide o prípady svojvoľného hodnotenia dôkazov vykonaného bez akéhokoľvek akceptovateľného racionálneho základu.

18. Ústavný súd vo vzťahu k otázke hodnotenia dôkazov v kontexte tzv. extrémnych rozporov konštatuje, že mu v zásade neprináleží „prehodnocovať“ hodnotenie dôkazov vykonaných všeobecnými súdmi, a to ani v prípade, že by sa s týmto hodnotením sám nestotožňoval; o svojom zásahu do tejto rozhodovacej činnosti by mohol uvažovať za predpokladu, že by boli skutkové (prípadne právne) závery všeobecných súdov v extrémnom rozpore s vykonanými dôkazmi, t. j. nemali by v nich žiadnu oporu alebo by s nimi boli v rozpore. Taká vada spravidla vzniká v dôsledku zjavného omylu či evidentnej logickej chyby. Ide obvykle o situáciu, keď je zistenie skutkového stavu *prima facie* natoľko chybné, že by k nemu vo veci rozhodujúci orgán pri rešpektovaní zásad hodnotenia dôkazov nemohol nikdy dospieť. Samotná skutočnosť, že by vykonané dôkazy bolo eventuálne možné vyhodnotiť aj s iným (sťažovateľom požadovaným) výsledkom, opodstatnenosť ústavnej sťažnosti *ipso facto* založiť nemôže.

19. Ústavný súd považuje za ústavne súladný ťažiskový právny záver, podľa ktorého sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania svojich tvrdení týkajúcich sa reálnej existencie zdaniteľného plnenia, t. j. splnenia hmotnoprávnej podmienky dodania tovaru.

20. Vzhľadom na uvedené ústavný súd dospel k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a označeným základným právom sťažovateľa neexistuje taká príčinná súvislosť, ktorá by reálne signalizovala možnosť po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie vysloviť porušenie ním označeného práva, preto ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

21. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch stratilo opodstatnenie, a 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 10. decembra 2024

Libor Duľa
predseda senátu