



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 365/2019-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 28. novembra 2019 v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Laššákovej a zo sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti MAKS-D, s. r. o., M. R. Štefánika 1, Nováky, IČO 36 332 534, právne zastúpenej Advokátskou kanceláriou NIŽNÍK & Partners, s. r. o., Žižkova 4E, Košice, v mene ktorej koná advokát JUDr. Roman Nižník, vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2018 z 11. septembra 2019 a takto

### **r o z h o d o l :**

Ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti MAKS-D, s. r. o., **o d m i e t a** ako zjavne neopodstatnenú.

## **O d ô v o d n e n i e :**

### **I.**

#### **Vymedzenie napadnutého rozhodnutia a sťažnostná argumentácia**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 28. októbra 2019 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti MAKS-D, s. r. o., M. R. Štefánika 1, Nováky, IČO 36 332 534 (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 6 Sžfk 42/2018 z 11. septembra 2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) č. k. 13 S 8/2018-62 zo 16. mája 2018, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka ako žalobca domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“ alebo „finančné riaditeľstvo“) č. 102528039/2017 zo 7. decembra 2017, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 101957602/2017 z 13. septembra 2017. Prvostupňovým rozhodnutím bol sťažovateľke určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 39 376,99 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2016 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 222 990,96 eur na sumu 183 613,87 eur.

Správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali zo zistenia, že v kontrolovanom období si sťažovateľka okrem iného uplatnila právo na odpočítanie dane za prenájom reklamnej plochy na pretekoch Fusion Cup Bankov a Moris Cup Košice na závodných autách Mitsubishi Lancer Evo 9, KE SI 18 a Peugeot 206, KE S079, ktoré mala dodať spoločnosť R5+ s. r. o., Košice. Správne orgány dospeli k záveru, že neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatých dodávok, keď vykonaným dokazovaním dospeli k záveru, že sťažovateľka nepreukázala, že plnenie bolo poskytnuté dodávateľom uvedeným na faktúre, a súčasne dospeli k záveru, že v predmetnej veci ide

v skutočnosti o sponzoring, a nie o prenájom reklamných plôch, resp. reklamu, tak ako v sporných obchodoch deklarovala sťažovateľka.

2.1 Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol:

*„Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne a po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverom obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.*

*Kasačný súd konštatuje, že správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania rozsiahle dokazovanie, ktoré bolo zamerané na preukázanie reálneho dodania služieb, ktorým mal byť prenájom reklamnej plochy u dodávateľa sťažovateľa, spoločnosť R5+ s.r.o. a či následné dodanie služieb napĺňalo skutkový stav skutočného obsahu právneho úkonu podľa ust. § 3 ods. 6 daňového poriadku v nadväznosti na vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.*

*Z obsahu administratívneho spisu vyplynuli zistenia, že spoločnosť MM Rally team s.r.o. nevykonávala reklamnú činnosť, len prenajímala automobily na účasť na pretekoch a zároveň zabezpečovala ich pripravenosť na tieto podujatia. Z vyjadrení konateľov spoločnosti R5+ s.r.o. a spoločnosti MM Rally team s.r.o. možno konštatovať, že reálne nebolo preukázané uskutočnenie fakturovaných reklamných činností. Správca dane posudzoval dodanie služby u odberateľa, pričom výsledkom jeho šetrení boli skutočnosti, že spoločnosti R5+ s.r.o. a MM Rally team s.r.o. sú personálne prepojené, a to osobou [REDAKOVANÉ], ktorý je v uvedených spoločnostiach jediný konateľ a spoločnosti MM Rally team s.r.o. je spoločníkom. Z vykonaného dokazovania správcou dane vyplýva, že tvrdenia sťažovateľa sú v rozpore so zisteniami správcu dane. Spoločnosť R5+ s. r. o. predmetné reklamné služby reálne nevykonala.*

*Kasačný súd sa v danom prípade stotožnil s právnym názorom žalovaného, že dôkazná povinnosť je na strane daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou pri uplatnení odpočtu DPH je aj fakt, že príslušný zdaniteľný obchod zrealizoval konkrétny platiteľ, t.j. v predmetnej veci*

*dodávateľ reklamnej plochy, a to umiestnenie reklamy objednávateľa v zmysle zmluvy o zabezpečení reklamy zo dňa 20.02.2016, ktorý mal aj vyhotoviť dodávateľskú faktúru.*

*V zmysle zákona o DPH je predloženie dokladov len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Sťažovateľ v daňovej kontrole predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom R5+ s.r.o., pričom z výsledkov dokazovania vyplynulo, že uvedený dodávateľ R5+ s.r.o. a jeho subdodávateľ MM Rally team s.r.o. neuskutočnili fakturované zdaniteľné plnenia tak ako bolo deklarované na dodávateľskej faktúre č. 2016025 zo dňa 13.05.2016 od dodávateľa R5+ s.r.o.*

*Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že v uvedenom prípade išlo v skutočnosti o poskytnutie sponzorského príspevku na podporu automobilového športu, ktorým platiteľ finančne podporil R5+ s.r.o. na preteku uvedeného vo faktúre 2016025. Keďže platiteľ nepreukázal ako a či použil predmetné plnenie na svoje dodávky tovaru a služieb ako platiteľ, nebola, podľa názoru kasačného súdu, splnená jedna z podmienok na odpočítanie dane, uvedená vo vyššie citovanom ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH...*

*Kasačný súd konštatuje, že v danom prípade nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu, a teda ide o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb. Reklama musí vo svojej forme a obsahu predstavovať ekonomickú protihodnotu, ktorú daňový subjekt využije na svoje dodávky tovarov a služieb. Jej existencia sa preto musí prejavovať ako ekonomický prínos na preukázanie čoho je dôkazné bremeno na strane žalobcu (sťažovateľa).*

*Reklama je forma platenej neosobnej komunikácie, jej cieľom je informovanie spotrebiteľov a ovplyvnenie ich správania, s cieľom uplatniť svoje produkty na trhu.*

*Čiže reklama je činnosť orientovaná v zásade na spotrebiteľa, príp. odberateľa daného produktu. Účinok reklamy je v zásade prezumovaný, ak v prostredí, v ktorom sa reklama uskutočňuje je spôsobilá vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom. Sťažovateľ si z množstva reklamných nástrojov vybral taký, u ktorého nebol osvedčený cieľ uplatniť produkty na trhu.*

*Súčasne je potrebné poukázať na to, že náklady na vynaložení reklamu by sa mali vracat' v podobe primeraného zisku. Pokiaľ takáto súvislosť absentuje, naznačuje to skôr o existencii sponzoringu, u ktorého prevláda hospodársky cieľ podpory sponzorovanej aktivity.*

*Na rozdiel od toho, u sponzoringu sa neprejavuje ekonomický prínos na strane poskytovateľa sponzorského príspevku, pretože cieľ je odlišný. Sponzoring spojený s prezentáciou obchodného mena podnikateľa možno uskutočňovať iba za splnenia podmienok podľa ust. § 50 ods. 2 zákona č. 440/2015 Z.z. o športe.*

*V priebehu daňového konania sťažovateľ hospodársky cieľ nepreukázal, a teda ekonomická súvislosť medzi týmto typom reklamy a jej prínosom pre podnikateľa zostala neobjasnená.*

*Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že predloženými dokladmi sťažovateľ nepreukázal právo na odpočet DPH v zmysle ust. § 49 zákona o DPH.*

*Kasačný súd konštatoval, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti je možné vyhodnotiť ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia.*

*Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v administratívnom konaní ako aj v konaní pred správny súdom a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.“*

3. Podľa sťažovateľky bolo porušené jej právo na súdnu alebo inú ochranu zo strany najvyššieho súdu z dôvodu riadne neodôvodneného súdneho rozhodnutia. Podľa presvedčenia sťažovateľky najvyšší súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku len stotožnil s právnym názorom a právnymi argumentmi obsiahnutými v rozhodnutiach z predchádzajúcich konaní, pričom riadne neodôvodnil svoj právny názor.

3.1 Sťažovateľka uvádza, že najvyšší súd sa nedostatočne zaoberal otázkou právneho posúdenia obchodu ako reklamy a rovnako nedostatočne sa vysporiadal s argumentmi sťažovateľky.

3.2 Sťažovateľka ďalej dôvodí, že extenzívny výklad podmienok pojmu reklama zo strany najvyššieho súdu sa taktiež prieči nálezu ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07, v ktorom bolo podľa sťažovateľky judikované, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a ani nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Podmienka tzv. ekonomického cieľa a ekonomickej súvislosti medzi zdaniteľným plnením a dodávkou tovarov a služieb, ktorú uvádza najvyšší súd v napadnutom rozsudku, nemá podľa názoru sťažovateľky žiadnu zákonnú oporu a takýto postup súdu nie je riadne a náležite odôvodnený.

3.3 Najvyšší súd sa podľa mienky sťažovateľky taktiež vôbec nevysporiadal s rozhodnutiami súdov v obdobných veciach, ktorými argumentovala sťažovateľka svoj právny názor, a preto napadnutý rozsudok najvyššieho súdu považuje za arbitrárny. Napadnutý rozsudok sťažovateľka nepovažuje za riadne odôvodnený tak, aby spĺňal naň kladené atribúty stanovené judikatúrou ústavného súdu a Európskeho súdu pre ľudské práva, čím sa podľa presvedčenia sťažovateľky narúša jej právo na súdnu alebo inú právnu ochranu.

4. Sťažovateľka navrhla vydať tento nález:

*„... sťažovateľ navrhuje Ústavnému súdu Slovenskej republiky, aby rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6 Sžfk/42/2018 zo dňa 11.09.2019 zrušil, pretože nie je riadne odôvodnené a vrátil mu vec na ďalšie konanie.“*

## **II.**

### **Relevantná právna úprava**

5. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo 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 bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Podľa § 56 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd každý návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní návrhu ústavný súd zisťuje, či dôvody uvedené v § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie.

Podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania,

- a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc,
- b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovел žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37,
- c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom,
- d) ktorý je neprípustný,
- e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou,
- f) ktorý je podaný oneskorene,
- g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

### **III.**

#### **Posúdenie veci ústavným súdom**

6. Ústavný súd považuje za potrebné uviesť, že sťažovateľka sa v petite ústavnej sťažnosti nedomáha vyslovenia porušenia niektorého z ústavných práv napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu. Z obsahu sťažnosti však vyplýva, že sťažovateľka namieta porušenie čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu. Ústavný súd tak pristupujúc k ústavnej sťažnosti z hľadiska materiálneho poňatia ochrany základných práv a slobôd preskúmal a prerokoval ústavnú sťažnosť bez toho, aby vyzval sťažovateľku na odstránenie opísaného nedostatku, a to aj z dôvodu, že sťažnosť je potrebné odmietnuť pre jej zjavnú neopodstatnenosť z týchto dôvodov.

## Všeobecne k daňovému konaniu

7. V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porov. Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.).

7.1 Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

7.2 Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.

7.3 Za relevantné námietky je potrebné považovať všetky námietky účastníka daňového konania, ak sú argumentačne podložené jeho tvrdením, opierajúcim sa o zákonné ustanovenia, alebo v nich poukazuje na skutkové súvislosti, z ktorých si vytvoril svoj právny záver (porov. v tomto smere rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 43/2012 z 30. mája 2013, s ktorého závermi smerujúcimi k problematike argumentácie účastníka daňového konania sa ústavný súd stotožňuje).

## Všeobecne k dôkaznému bremenu v daňovom konaní

8. Podľa § 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“) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

8.1 Ústavný súd prvotne poznamenáva, že citované ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku upravuje otázku dokazovania v rámci správy daní vykonávanej správcom dane. V procese dokazovania podľa daňového poriadku sa nerozlišuje, či správca daní vykonal úkon z úradnej povinnosti alebo na základe návrhu (§ 3 ods. 5 daňového poriadku). Proces dokazovania súvisí so základnou zásadou správy daní, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku).

8.2 K dôkaznému bremenu v daňovom konaní existuje bohatá tuzemská aj zahraničná judikatúra, ako aj odborná spisba (k tomu pozri Kobík, J. – Šperl, J. Dokazování v daňovém řízení. 2. Přepřacované vydání. Praha : ASPI, 2005. 184 s.; Sochorová, V. Specifika dokazování v daňovém řízení. Praha : C. H. Beck, 2013. 208 s.; všeobecne k daňovému konaniu pozri Baxa, J. et al. Daňový řad. Komentář. I. a II. díl. Praha : Wolters Kluwer, 2011. 1793 s.; Kubincová, S. Daňový poriadok. Praha : C. H. Beck, 2015. 750 s.).

8.3 Ústavný súd v uznesení sp. zn. II. ÚS 784/2015 z 2. decembra 2015 právnou vetou (uznesenie publikované v Zbierke nálezov a uznesení ústavného súdu pod č. 72/2015) vyslovil, že „*prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo osebe*

*porušením základného práva daňového subjektu na inú právnu ochranu“*. Inými slovami, aj daňový subjekt nesie v daňovom konaní dôkazné bremeno.

8.4 Najvyšší správny súd Českej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“), na ktorý je vhodné v tomto momente poukázať, k problematike v rozsudku sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012 uviedol: *„Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).*

*Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 -99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).*

*Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“*

8.5 Obdobné (až totožné) závěry nejvyšší správný soud formuloval aj v rozsudku sp. zn. 8 Afs 37/2009 z 30. marca 2010 alebo v rozsudku sp. zn. 1 Afs 25/2012 zo 14. júna 2012 (porov. aj v nich citovanú prejudikaturu).

8.6 Výlučne pre akademické účely a účely právnej komparatistiky je možné poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v Spolkovej republike Nemecko a odkázať na rozhodnutie Spolkového finančného súdu (Der Bundesfinanzhof) sp. zn. V R 48/04 z 19. apríla 2007, v ktorom vyslovil prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní týkajúcom sa DPH v tom zmysle, že daňový subjekt je povinný v rámci svojej povinnosti kooperácie preukázať dôveryhodnosť predkladaných dôkazov (pozri bod 65 uvedeného rozhodnutia; rozhodnutie dostupné na <http://www.bundesfinanzhof.de/>).

8.7 S rovnakou pohnútkou ako v predchádzajúcom bode možno poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v právnej kultúre common law a ako príklad uviesť rozhodnutie Najvyššieho súdu Kanady vo veci Anderson Logging Co. v. The King, [1925] SCR 45, kde Najvyšší súd Kanady prvýkrát determinoval otázku dôkazného bremena na strane daňového subjektu v daňovom (odvolacom) konaní (pozri stranu 50 citovaného rozhodnutia dostupného na <http://scc-csc.lexum.com/scc-csc/en/nav.do>; k tomu porov. aj Innes, W. – Moorthy, H. Onus of Proof and Misterial Assumptions : The Role and Evolution of Burden of Proof in Income Tax Appeals. In: Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. 1988, Vol. 46, No. 6. p. 1196).

8.8 V tomto smere je potrebné poukázať na čl. 246 smernice Rady 2006/112 ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“), ktorý ukladá daňovému subjektu povinnosť zabezpečiť vierohodnosť pôvodu faktúry („*Po celé obdobie uchovávanía faktúr musí byť zaručená vierohodnosť ich pôvodu a neporušenosť ich obsahu,*

ako aj ich čitateľnosť“), teda potvrdenie totožnosti dodávateľa, resp. poskytovateľa alebo vyhotoviteľa faktúry. Tento článok smernice bol transponovaný do právneho poriadku § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a tento má vplyv napríklad aj na odpočty DPH, ale aj na uvádzaný skutkový stav (v čase rozhodovania daňového úradu bola uvedená povinnosť zabezpečiť vierohodnosť faktúry upravená v § 71 ods. 3 zákona o DPH, pozn.).

8.9 Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Podľa § 71 ods. 3 zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

- a) kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,
- b) zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,
- c) elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,
- d) iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

8.10 V neposlednom rade je možné poukázať na § 70 zákona o DPH, ktorý ukladá (a rovnako ukladal aj v čase rozhodovania daňového úradu) platiteľovi dane povinnosť viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách, osobitne viesť záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Inak povedané, zákon o DPH ukladá daňovému

subjektu povinnosť viesť záznamy o tovare a službách a v rámci daňovej kontroly je povinný aj na ich základe preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru a služby.

### **K námietkam sťažovateľky o arbitrárnosti napadnutého rozsudku**

9. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali zo zistenia, že v kontrolovanom období si sťažovateľka okrem iného uplatnila právo na odpočítanie dane za prenájom reklamnej plochy na pretekoch Fusion Cup Bankov a Moris Cup Košice na závodných autách Mitsubishi Lancer Evo 9, KE SI 18 a Peugeot 206, KE S079, ktoré mala dodať spoločnosť R5+ s. r. o., Košice. Správne orgány dospeli k záveru, že neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatých dodávok, keď vykonaným dokazovaním dospeli k záveru, že sťažovateľka nepreukázala, že plnenie bolo poskytnuté dodávateľom uvedeným na faktúre, a súčasne dospeli k záveru, že v predmetnej veci ide v skutočnosti o sponzoring, a nie o prenájom reklamných plôch, resp. reklamu, tak ako v sporných obchodoch deklarovala sťažovateľka.

9.1 Na uvedené odôvodnenie rozhodnutí a vysporiadanie sa správnych orgánov s námietkami sťažovateľky poukázal v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd, pričom najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku reagoval, že sťažovateľka v daňovej kontrole predložila iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom R5+ s. r. o., pričom z výsledkov dokazovania vyplynulo, že uvedený dodávateľ R5+ s. r. o. a jeho subdodávateľ MM Rally team s. r. o. neuskutočnili fakturované zdaniteľné plnenia, tak ako bolo deklarovane na dodávateľskej faktúre č. 2016025 z 13. mája 2016 od dodávateľa R5+ s. r. o. Najvyšší súd konštatoval, že v danom prípade nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu, a teda išlo o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb. Kasačný súd konštatoval, že v danom prípade nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu, a teda ide o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb.

9.2 S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné, rozporné s citovanou daňovou právnou úpravou alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nevysporiadaní sa s jej námietkami v konaní pred krajským súdom alebo v správnom konaní. Odôvodnenie napadnutého rozsudku a právny názor najvyššieho súdu ústavný súd hodnotí ako ústavne aprobovateľné, logické a materiálne i formálne im nemožno vytknúť nesúlad s princípmi základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

9.3 Najvyšší súd v napadnutom rozsudku k dôkaznému bremenu okrem iného uviedol: *„Kasačný súd sa v danom prípade stotožnil s právnym názorom žalovaného, že dôkazná povinnosť je na strane daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou pri uplatnení odpočtu DPH je aj fakt, že príslušný zdaniteľný obchod zrealizoval konkrétny platiteľ, t.j. v predmetnej veci dodávateľ reklamnej plochy, a to umiestnenie reklamy objednávateľa v zmysle zmluvy o zabezpečení reklamy zo dňa 20.02.2016, ktorý mal aj vyhotoviť dodávateľskú faktúru. Keďže platiteľ nepreukázal ako a či použil predmetné plnenie na svoje dodávky tovaru a služieb ako platiteľ, nebola, podľa názoru kasačného súdu, splnená jedna z podmienok na odpočítanie dane, uvedená vo vyššie citovanom ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.“*

9.4 Podľa ústavného súdu nemožno napadnutému rozsudku v tomto smere vytknúť lakonickosť ani strohosť vo vzťahu k právnej problematike dokazovania (dôkazným bremenom) v daňovom konaní v spojitosti s vecou sťažovateľky, keďže najvyšší súd výstižne k tejto právnej otázke uviedol svoj právny názor, ktorý sa nedostáva do rozporu s vyššie ústavným súdom akcentovaným posudzovaním dôkazného bremena v daňovom konaní.

9.5 Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je aj z pohľadu popísaných záverov ústavne udržateľný a neexistuje v tomto smere ústavne relevantný dôvod na vyslovenie

porušenia ústavných práv sťažovateľky po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

### **Záver**

10. Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti nezistil v postupe a v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú z už uvedených dôvodov.

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

V Košiciach 28. novembra 2019

Jana Laššáková  
predsedníčka senátu