



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 697/2021-36

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 ústavných sťažnostiach sťažovateľky [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej Advokátskou kanceláriou [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 1Sžfk/85/2019 z 8. decembra 2020 a proti rozsudku Najvyššieho súdu č. k. 3Sžfk/96/2019 z 29. apríla 2021 takto

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

Ústavné sťažnosti **o d m i e t a .**

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Sťažovateľka sa ústavnými sťažnosťami doručenými ústavnému súdu 31. marca 2021 a 3. augusta 2021, ktoré boli spojené na spoločné konanie uznesením z 22. septembra 2021, domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkami najvyššieho súdu v správnom súdnom konaní, ktoré navrhuje zrušiť a veci vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

#### **II.**

2. Daňový úrad Trnava vykonal u sťažovateľky daňové kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2013 a marec 2014. Sťažovateľka v kontrolovaných obdobiach obchodovala s odpadovým materiálom, na základe čoho si uplatnila odpočítanie dane podľa § 49 až 54a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“) predložením faktúr vystavených dodávateľmi za dodanie týchto materiálov. V daňových priznaniach sťažovateľka deklarovala v rámci oslobodených dodaní do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1 a 4 zákona o dani z pridanej hodnoty dodanie odpadového materiálu pre odberateľa v Rumunsku, ako aj prepravu tohto tovaru.

3. Správca dane pri výkone daňových kontrol kontroloval tok tovaru v celom obchodnom reťazci. Z toho dôvodu bolo preverované, od koho nadobudli dodávatelia sťažovateľky tovar, za ktorý boli sťažovateľke vystavené faktúry uplatnené v daňových priznaniach na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Bolo zistené, že na začiatku obchodného reťazca je obchodná spoločnosť, ktorá je nekontaktná. Obstaranie tovaru preto nebolo možné overiť a predaj tovaru deklarujú iba faktúry. Tovar mal byť predaný ďalšej spoločnosti, ktorá ho mala potom predať dodávateľom sťažovateľky. Reálnosť obchodu sa nepodarilo preveriť a táto spoločnosť nepredložila žiadne dôkazy, ktoré by hodnoverným spôsobom preukázali dodanie tovaru pre dodávateľov sťažovateľky. Pri dodaní dodávateľským spoločnostiam sťažovateľky nebola preukázaná preprava tovaru, ako aj úhrada za tovar. Ďalej došlo k rozporom pri popise dodania, vykládky a prebrania tovaru dodávateľom sťažovateľky a následne aj sťažovateľke. Rozpory boli aj v otázke zabezpečenia prepravy tovaru. Pri výsluchu zástupcov dodávateľov sťažovateľky boli rozpory aj v opise skutočných rozmerov kusov odpadu. Dodanie tovaru sťažovateľkou nebolo možné preveriť. Tovar mal byť fakturovaný pre obchodnú spoločnosť v Rumunsku, avšak dodaný mal byť maďarskej obchodnej spoločnosti s miestom vykladania tovaru v Maďarsku. V súvislosti s overovaním dodávky tovaru do zahraničia požiadal daňový úrad o medzinárodnú výmenu daňových informácií týkajúcich sa rumunskej a maďarskej spoločnosti. Nadobudnutie tovaru rumunskou spoločnosťou nebolo možné na základe dokladov preveriť, pretože aj keď táto spoločnosť deklarovala nadobudnutie tovaru od slovenských spoločností, dokladmi nebolo jednoznačne preukázané, že išlo o tovar podľa preverovaných faktúr. Zároveň bolo vyslovené podozrenie, že rumunská spoločnosť bola založená pre účely podvodov. Maďarská spoločnosť, ktorej mal byť tovar dodaný, so správcom dane nespôlupracovala. Daňový subjekt si nesplnil povinnosť voči správcovi dane napriek tomu, že konateľ spoločnosti mal vedomosť o preverovaní toku tovaru. Tiež bolo zistené, že táto spoločnosť dodávala tovar späť pre spoločnosť, ktorá bola jedným z dodávateľov sťažovateľky. Vzhľadom na uvedené zistenia daňový úrad spochybnil dodanie sťažovateľkou, ako aj nadobudnutie tovaru v Maďarsku a v Rumunsku. Správca dane tiež vyhodnotil jednotkovú cenu za odpad a zistil, že jednotlivé subjekty v reťazci pracovali s minimálnou cenovou prírážkou, a v prípade, ak bola preprava tovaru súčasťou ceny, v niektorých stupňoch reťazca pracovali subjekty bez marže.

4. Daňový úrad dospel k záveru, že sťažovateľka si neoprávnene uplatnila odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Podľa správcu dane obchodné transakcie deklarované sťažovateľkou tak pri nákupe, ako aj pri ďalšom predaji sa neuskutočnili. Išlo o formálny a nereálny obchod bez reálneho plnenia, ktorého cieľom bolo dosiahnuť nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty. Spochybnené bolo aj dodanie do zahraničia. Podľa daňového úradu spoločnosti zapojené do obchodovania nasimulovali situáciu tak, aby sťažovateľka mohla získať nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu z nákupu odpadu, pretože ďalej deklarovali dodanie tovaru do zahraničia.

5. Rozhodnutiami Daňového úradu Trnava bol sťažovateľke určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 29 788,56 eur za október 2013 a 27 303,28 eur za marec 2014. Zároveň došlo k zníženiu nadmerného odpočtu za tieto zdaňovacie obdobia. Proti rozhodnutiam daňového úradu podala sťažovateľka odvolania. Rozhodnutiami Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky boli napadnuté rozhodnutia daňového úradu v celom rozsahu potvrdené.

6. Sťažovateľka následne podala proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva správne žaloby, o ktorých rozhodol Krajský súd v Trnave. Podľa krajského súdu závery, ku ktorým dospel správca dane a ktoré boli následne ustálené finančným riaditeľstvom, zodpovedajú zásadám logického myslenia a správneho uváženia. Zároveň boli v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty a boli prijaté zákonným postupom. Preto krajský súd správne žaloby sťažovateľky zamietol ako nedôvodné.

7. Proti rozsudkom krajského súdu podala sťažovateľka kasačné sťažnosti, o ktorých rozhodol najvyšší súd napadnutými rozsudkami tak, že ich zamietol. Najvyšší súd považoval za správny názor krajského súdu, že daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, najmä pokiaľ išlo o kľúčovú otázku, že sťažovateľka neunesla v administratívnom konaní dôkazné bremeno na preukázanie reálnosti sporných dodávok. Najvyšší súd uviedol, že nepostačuje predložiť iba formálne doklady, pokiaľ správca dane nadobudne pochybnosti o reálnosti zdaniteľných obchodov.

### III.

8. Sťažovateľka namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy rozsudkami najvyššieho súdu, keď najvyšší súd nesprávne vyhodnotil dôkazy predložené sťažovateľkou. Sťažovateľka namieta, že bola v daňovom konaní neprimerane zaťažaná dôkazným bremenom, že rozhodnutia daňového úradu o určení rozdielu v sume nadmerného odpočtu boli vydané v rozpore s § 68 ods. 6 daňového poriadku. Napokon sťažovateľka namieta nedostatočné odôvodnenie napadnutých rozhodnutí, v dôsledku čoho sú svojvoľné a arbitrárne.

### IV.

9. Ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojvôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06).

10. Podstata práva na súdnu ochranu čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02). Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci (napr. II. ÚS 153/2018).

11. Vo vzťahu k napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu treba poukázať na povahu a špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (IV. ÚS 127/2012). Napadnuté rozsudky najvyššieho súdu, ktorý konal ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkami krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré im predchádzali.

12. Podstatnou a kľúčovou otázkou daňových konaní, ktoré viedli k ústavnou sťažnosťou namietaným rozhodnutiam najvyššieho súdu, bolo preukázanie uskutočnenia dodávok tovarov, na základe ktorých sťažovateľka uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Hodnoverné preukázanie realizácie zdaniteľných obchodov bolo podstatou a účelom uskutočnených daňových konaní. Sťažovateľka v daňových konaniach predložila listinné doklady: faktúry, dodacie listy a zmluvy a namieta, že bola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom za daňové subjekty, s ktorými priamo neobchodovala a na ktoré nemala dosah. To, že sťažovateľka dostatočne nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, je výsledkom voľného hodnotenia dôkazov, z ktorého vychádzali rozhodnutia správnych orgánov a ktoré ako zákonné posúdili správne sudy, keď skutkové hodnotenie v napadnutých rozhodnutiach správnych orgánov nemožno posúdiť ako také, ktorá by bolo výsledkom zjavného skutkového omylu. Najvyšší súd vyhodnotil ako správny záver daňových orgánov o tom, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok tovaru, a teda že daňové orgány správne vyhodnotili nastolenú skutkovú otázku.

13. V ústavnou sťažnosťou namietanom rozsudku z 8. decembra 2020 najvyšší súd zaujal stanovisko k námietke neprimeraného zaťaženia dôkazným bremenom a poukázal na rozsiahlosť judikatúry k otázke preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia, podľa ktorej nepostačuje predložiť iba formálne doklady (faktúry a dodacie listy), ak správca dane nadobudne dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Rovnaké závery z hľadiska potreby preukázania zdaniteľného plnenia vyplývajú aj z uznesenia ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 705/2017.

14. Najvyšší súd rozhodoval o kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu, ktorý je odôvodnený veľmi podrobne. Preto v konkrétnych okolnostiach skutkového stavu poukázal na detailné zhrnutie krajským súdom, na sumarizáciu podstaty žalobných dôvodov, na relevantnú právnu úpravu a na podrobné právne posúdenie veci krajským súdom. Rozsudok krajského súdu je aj napriek rozsiahlosti preskúmaného daňového konania podrobne odôvodnený, a preto je legitímne, ak najvyšší súd v odôvodnení poukázal na jeho dôslednú argumentáciu, stotožnil sa s ňou a ju výstižne doplnil. Najvyšší súd sa stotožnil aj so záverom krajského súdu o vedomej účasti sťažovateľky na celej obchodnej transakcii, ktorej účelom bolo získanie neoprávnenej výhody v podobe odpočítania dane. Tento záver logicky odôvodnil, keď poukázal na zjavné personálne prepojenie obchodných spoločností v reťazci a to, že sťažovateľka pri riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti musela vedieť, že sa zúčastňuje na konaní spojenom s daňovým únikom. V súvislosti s námietkou sťažovateľky o nesprávnom hodnotení dôkazov je potrebné poukázať na pasivitu sťažovateľky v konaní pred správcom dane, keď sa nezúčastnila výsluchu konateľov dodávateľských spoločností a ani svedka, ktorý mal ako vodič prepraviť tovar od jedného z dodávateľov. Tým sa sťažovateľka sama zbavila možnosti klásť týmto osobám otázku, a tak prispieť k zvýšeniu vierohodnosti svojich tvrdení.

15. V ústavnou sťažnosťou namietanom rozsudku z 29. apríla 2021 najvyšší súd v úvode odôvodnenia poukázal na rozsudok z 8. decembra 2020, ktorého obsahom boli druhovo obdobné transakcie sťažovateľky za marec 2014. Najvyšší súd sa plne stotožnil so skutkovými závermi správcu dane, že išlo o podvodné daňové konanie v reťazci dodávok a sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno o reálnej existencii tovaru a jeho dodaní od svojho priameho dodávateľa. Najvyšší súd vyhodnotil aj námietku sťažovateľky, že jej obchodní partneri dodávku tovaru ústne potvrdili. V tejto súvislosti najvyšší súd uviedol, že je prirodzené, že ak bola sťažovateľka súčasťou umelo vytvoreného reťazca obchodníkov, jej dodávateľia a odberateľia deklarované obchody formálne potvrdili a predložili faktúry. Najvyšší súd sa plne stotožnil s rozsudkom krajského súdu, podľa ktorého výsledky dokazovania daňovými orgánmi nepreukázali realizáciu dodávok tovaru či už sťažovateľke alebo tvrdenému zahraničnému odberateľovi. Tieto zistenia odôvodnili záver o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane v uplatnenom rozsahu.

16. Najvyšší súd sa v oboch rozsudkoch stotožnil so závermi daňových orgánov, že dodanie tovaru tak ako ho sťažovateľka deklarovala predloženými faktúrami, sa reálne neuskutočnilo. Hoci zástupcovia dodávateľov pred daňovým úradom formálne potvrdili dodanie tovaru sťažovateľke, vierohodnosť týchto tvrdení bola zásadne spochybnená nielen rozpormi v ich výpovediach, ale aj ďalšími získanými dôkazmi. Preto nebolo preukázané dodanie tovaru od dodávateľov k sťažovateľke a ani od sťažovateľky jej zahraničnému odberateľovi. Neboli tak splnené podmienky pre odpočítanie dane tak, ako to vyžaduje § 49 ods. 1 a 2 zákona o dani z pridanej hodnoty, ktorý vyžaduje reálne dodanie tovaru a následne použitie tohto tovaru na dodávky a služby. Dodanie tovaru zahraničnému obchodnému partnerovi tiež hodnoverne nebolo preukázané. Nesplnenie čo len jednej podmienky neumožňuje uplatniť právo na odpočítanie dane. Pri objasňovaní priebehu zdaniteľných plnení bolo preukázaných mnoho nejasností a pochybností, ktoré neboli odstránené aj pre pasivitu sťažovateľky v priebehu konaní pred správcom dane. Skutkový záver v zásadnej otázke o reálnosti fakturovaných obchodov nemožno vzhľadom na rozsiahlosť a komplexnosť dokazovania daňovými orgánmi hodnotiť ako svojvoľný či arbitrárny.

17. Sťažovateľka v sťažnostiach namieta tiež porušenie § 68 ods. 6 daňového poriadku. Na základe tohto ustanovenia daňové úrady určili sťažovateľke rozdiel v sumách nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty, došlo k zníženiu pôvodne v daňových priznaniach uplatnených nadmerných odpočtov. Daňové úrady rozhodli na základe výsledkov kontrolných zistení o preverovaných obchodoch sťažovateľky. Uvedené ustanovenie daňového poriadku upravuje postup správcu dane, ak zistí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa zákona o dani z pridanej hodnoty vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok. Pretože na základe výsledkov zistení daňové úrady došli k záverom o tom, že sťažovateľka v preverovaných obchodoch nesplnila podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o dani z pridanej hodnoty, došlo k určeniu rozdielu v sume nadmerných odpočtov. Aplikácia tejto právnej normy bola preto správna. Pokiaľ sťažovateľka namieta, že výsledky daňových konaní neodôvodňovali určenie rozdielu v sume nadmerného odpočtu, domáha sa tým prehodnotenia už ustálených skutkových zistení daňových orgánov, s ktorými sa stotožnili správne súdy.

18. Rozsudky najvyššieho súdu a ich odôvodnenia nie sú poznačené zjavným omylom. Zároveň sú akceptovateľným spôsobom odôvodnené a v spojitosti s rozsudkami krajského súdu dávajú jasnú odpoveď na všetky námietky a argumenty, ktoré v priebehu konania uplatnila sťažovateľka. Napadnuté rozsudky najvyššieho súdu neboli spôsobilé porušiť základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Ústavná sťažnosť je zjavne neopodstatnená a ako taká bola 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 odmietnutá.

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

**V Košiciach 14. decembra 2021**

**Robert Šorl**  
**predseda senátu**