



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 153/2024-15

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Ivana Fiačana (sudca spravodajca) a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **PIERO Slovakia spol. s.r.o.**, Matúškovo 916, zastúpenej advokátom JUDr. Ing. Miroslavom Čipákom, Vazovova 9/b, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sfk/8/2022 z 27. septembra 2023 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 doručенou ústavnému súdu 28. februára 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu. Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne mu súdu na ďalšie konanie.
2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Trnava, pobočka Galanta (ďalej len „správca dane“) vyrubil rozhodnutím z 5. augusta 2019 sťažovateľke rozdiel dane 7 234 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015. Sťažovateľke nebol priznaný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa MARMANDE s. r. o. za dodávku tovaru – kancelárskeho papiera a za služby označovania tovaru od dodávateľa TRADE CENTRUM s.r.o. z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani“).
3. Sťažovateľka podala proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) ako odvolací orgán rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo rozhodnutím z 19. februára 2020.
4. Sťažovateľka sa následne obrátila na Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) so správnu žalobou, na základe ktorej sa domáhala zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva. Krajský súd

správnu žalobu sťažovateľky rozsudkom z 8. septembra 2021 zamietol s odôvodnením, že postup a rozhodnutie finančného riaditeľstva považuje za zákonné, pretože z vykonaného dokazovania je zrejmé, že v sťažovateľkou predložených daňových dokladoch absentuje reálny základ pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o dani. Sťažovateľka nepreukázala prijatie plnení od deklarovaných dodávateľov, pričom dôkazy predložené sťažovateľkou možno považovať za tvrdenia nepodložené žiadnym hodnoverným dôkazom, ktoré nepreukazujú reálne uskutočnenie obchodov, pričom daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena.

5. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že ju v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú zamietol, keď v zhode s krajským súdom dospel k záveru, že sťažovateľka si nespĺnila dôkaznú povinnosť vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty tak, aby boli pochybnosti správcu dane týkajúce sa dodania tovarov a služieb od dodávateľov hodnoverne odstránené.

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka namieta, že najvyšší správny súd jej v napadnutom rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky a na niektoré podstatné námietky sťažovateľky nereagoval vôbec. Najvyšší správny súd vychádzal z neprávne zisteného skutkového stavu, pretože už správca dane v daňovom konaní nesprávne viedol dokazovanie a nesprávne hodnotil dôkazy, a to tak každý jednotlivu, ako aj v ich vzájomnej súvislosti.

7. Namietané porušenie práva na súdnu ochranu vidí ďalej sťažovateľka v tom, že najvyšší správny súd sa bez riadneho odôvodnenia odklonil od ustálenej súdnej praxe slovenských všeobecných súdov, ústavného súdu, ako aj Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“).

8. Napokon sťažovateľka namieta, že najvyšší správny súd nesprávne posúdil procesnoprávnu otázku rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľkou, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na odpočítanie dane. Správca dane sťažovateľke pričítal existenciu dôkaznej núdze z ich strany, ktorá však nespádala pod jej dôkazné bremeno.

9. Konkrétne sťažovateľka zastáva názor, že preukázala existenciu materiálneho plnenia tým, že predložila všetky relevantné listiny a doklady, čím vyčerpala vlastné dôkazné bremeno. K správcom dane uvádzaným sporným okolnostiam týkajúcich sa nekontaktnosti dodávateľov a nedodržania náležitej starostlivosti sťažovateľka s odkazom na rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 627/2022 uvádza, že ako daňový subjekt nemôže zodpovedať za konanie svojich dodávateľov, pričom v čase realizácie zdaniteľných obchodov boli všetci priamo dodávatelia kontaktní. Sťažovateľka si počínala v dobrej viere a obvyklým spôsobom, dodávateľov si dostatočne preverila tak, aby v tomto smere mohli byť splnené zákonné podmienky nároku na odpočítanie dane. Sťažovateľke nemôže byť dávané na ľarchu, že tretie subjekty, ktoré s ňou nie sú inak ako obchodne prepojené, si nebudú plniť svoje účtovno-daňové evidenčné povinnosti,

v dôsledku ktorých bude správca dane podozrievať práve ju z podvodného konania. S poukazom na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 a nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 a judikatúru súdneho dvora sťažovateľka uzavrela, že ak by sa v konaní aj preukázala nevierohodnosť tretích subjektov, nespôsobilo by to vierohodnosť formálne bezchybných dokladov, ktoré predložila.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

10. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru označeným rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti, ktorého právne posúdenie týkajúce sa nesplnenia materiálnych podmienok práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je podľa sťažovateľky svojvoľné a nedostatočne odôvodnené. Namietaná nesprávnosť a nezákonnosť sa týka aj právneho posúdenia nastolenej otázky neprimeranosti zaťaženia sťažovateľky ako daňového subjektu dôkazným bremenom v daňovom konaní.

11. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia podústavného práva sú primárne zverené správcovi dane. Ústavný súd v tejto súvislosti zvyčajne zdôrazňuje svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva. Preto sa v tomto konkrétnom prípade nesústreďuje na prieskum zákonnosti samotného preukazovania a vyhodnotenia reálnosti dodania zdaniteľného plnenia dodávateľom a z toho plynúcich právnych záverov, čo predovšetkým predstavuje úlohu správneho súdnictva. Úlohou ústavného súdu preto bolo v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti posúdiť, či sa najvyšší správny súd náležite vysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľky a či konanie pred ním nebolo poznačené takou kvalifikačnou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu, ktorý konal a rozhodoval ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali.

12. V prípade veci sťažovateľky týkajúcej sa preukazovania materiálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty, kde popri sebe stáli sťažovateľka ako daňový subjekt a orgány finančnej správy, je podstatnou jej námietkou týkajúcou sa procesnoprávneho charakteru v súvislosti s neprimeraným zaťažením dôkazného bremena a na to nadväzujúce nesprávne právne posúdenie o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočet dane.

13. V súvislosti s nastolenými otázkami je potrebné poukázať na aktuálnu judikatúru ústavného súdu a v nej obsiahnuté všeobecné východiská pre všeobecné súdy pri rozhodovaní vecí, kde proti sebe stoja daňové subjekty a orgány finančnej správy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty (IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 259/2022, I. ÚS 247/2023). Ústavný súd v kontexte vývoja judikatúry súdneho dvora uznáva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena pre oblasť dane z pridanej hodnoty nie je priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu. Je však potrebné zdôrazniť, že 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 odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Odpočítanie dane nenastáva *ex lege*. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítanie daň len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia súdneho dvora vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó z 3. 9. 2021).

14. Ústavný súd v tomto smere poznamenáva, že judikatúra správnych súdov sa jasne ustálila v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 341/2023). V obdobných prípadoch považoval ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcom dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak, ako len predložením spochybnených daňových dokladov (napr. IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

15. Aplikujúc uvedené východiská na sťažovateľkinu vec, podstatou a účelom konkrétneho daňového konania bolo hodnoverné preukázanie samotnej realizácie zdaniteľných obchodov. Je totiž potrebné dôsledne rozlišovať medzi (i) potrebou preukázania vlastného uskutočnenia, a teda reálnosti existencie zdaniteľnej transakcie na jednej strane, a (ii) pochybnosťami o identite dodávateľa alebo odberateľa či presnom priebehu dodávateľsko-odberateľského reťazca pri reálnosti zdaniteľnej transakcie na druhej strane. V danej veci dospeli daňové orgány k právnomu posúdeniu, že sťažovateľka dostatočne nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení.

16. Najvyšší správny súd v zhode s krajským súdom zhrnuli zákonné podmienky, ktoré musí daňový subjekt kumulatívne splniť, aby si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty. Zákon o dani z pridanej hodnoty vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej podmienky, ako aj formálnej podmienky. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenie.

17. K ťažiskovej argumentácii sťažovateľky spočívajúcej v nadmernom presune dôkazného bremena na jej stranu najvyšší správny súd jednoznačne dospel k záveru, že sťažovateľka si nesplnila svoju dôkaznú povinnosť, pretože nevyvrátila dôvodné pochybnosti správcu dane o tom, že došlo k reálnemu dodaniu tovarov a služieb.

18. Konkrétne vo vzťahu k deklarovanej nákupu papiera od dodávateľa MARMANDE s. r. o. sťažovateľka nepredložila dôkazy, ako táto obchodná spolupráca prebiehala, nebola preukázaná doprava tovaru ani neboli predložené dôkazy, ktoré by hodnoverne preukázali samotnú realizáciu deklarovanej transakcie – nákupu papiera. K tvrdeniu sťažovateľky, že absencia písomnej zmluvy a úhrada kúpnej ceny v hotovosti medzi ňou a dodávateľom nemôže byť prekážkou toho, že jej bude priznaný nárok na odpočítanie dane, najvyšší správny súd uviedol, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že osoby, s ktorými sťažovateľka deklarovane obchodovala, existenciu takýchto ústnych dohôd nepotvrdili (z dôvodu odmietnutia vypovedať a z dôvodu,

že svedecká výpoveď bola nekonkrétna vo vzťahu k realizovanému plneniu). Súčasne sťažovateľka inými relevantnými písomnými podkladmi alebo inými dôkazmi nedisponovala.

19. Obdobne ani vo vzťahu k dodávateľovi TRADE CENTRUM s.r.o. sťažovateľka hodnoverne nepreukázala skutočné dodanie deklarovaných služieb – kontrola a etiketovanie tovaru pre jej odberateľa – spoločnosť Pannon Food Slovakia s.r.o. Existovali pochybnosti o obsahu služieb (sprostredkovanie kontroly etikiet tovaru/samotné etiketovanie) a z vykonaného dokazovania jasne nevyplývalo, kto reálne službu vykonal. Svedok – vedúci skladu odberateľa síce uviedol, že deklarované služby boli vykonané v skladových priestoroch odberateľa, avšak toto sa týkalo vzťahu medzi odberateľom a jeho dodávateľom LU - EU 135 s. r. o. Ani z tejto svedeckej výpovede nebolo možné dospieť k záveru, že v rámci dodávateľsko – odberateľského reťazca malo dôjsť k skutočnému dodaniu predmetných služieb. Opodstatnenosť dôvodnosti pochybností správcu dane o realizácii dodávky služieb poskytuje nielen nedostatok účtovných dokladov, nedostatok jeho daňových priznaní za preverované obdobie, ale aj nepreukázanie akéhokoľvek jeho materiálneho a personálneho vybavenia na výkon podnikateľskej činnosti.

20. Námietka sťažovateľky, že nie je zodpovedná za nekontaktnosť dodávateľov a neplnenie ich účtovno-daňových evidenčných povinností sama osebe nemôže obstať. Z napadnutého rozsudku, ako aj z rozsudku krajského súdu je totiž zrejmé, že tak daňové orgány, ako aj všeobecné súdy pri závere o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane prihliadli na všetky relevantné skutočnosti a dôkazy v ich vzájomných súvislostiach a nehodnotili nekontaktnosť a hodnovernosť dodávateľov izolovane. Všetky ďalšie okolnosti, dôkazy a kontrolné zistenia však neboli takého charakteru, aby hodnoverne preukázali reálne plnenie – dodanie predmetných služieb a tovarov, a tým odstránili pochybnosti správcu dane pre priznanie nároku na odpočet dane.

21. Najvyšší správny súd zdôraznil, že predloženie daňových dokladov, hoci by obsahovali všetky formálne náležitosti, nepostačuje na odpočet dane, ak nie je jednoznačne a hodnoverne preukázané, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa dane z pridanej hodnoty. Za tejto situácie je aj kľúčová námietka sťažovateľky o tom, že bola nadmerne zaťažovaná dôkazným bremenom, zjavne neodôvodnená. Najvyšší správny súd pri hodnotení sťažovateľkinej veci, nasledujúc príslušnú judikatúru zhrnutú najmä v bodoch 30 až 33 napadnutého rozsudku, uzavrel, že v prípade pochybností správcu dane o skutočnej realizácii zdaniteľných obchodov, keď predložené faktúry a písomné doklady samy osebe nepostačujú, bolo na sťažovateľke, aby preukázala reálne dodanie tovarov a služieb dôkaznými prostriedkami s takou výpovednou hodnotou, aby pochybnosti správcu dane boli vyvrátené. K tomu však zo strany sťažovateľky nedošlo, preto najvyšší správny súd uzavrel, že sťažovateľka nenaplnila hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty bez ohľadu na to, že predložené daňové doklady obsahovali všetky formálne náležitosti.

22. Ústavný súd konštatuje, že v prerokovanej veci právne úvahy najvyššieho správneho súdu o reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení dodávateľmi ako zásadnej podmienke priznania odpočtu dane z pridanej hodnoty nemožno posúdiť ako také, ktoré by boli výsledkom zjavného skutkového omylu. Z napadnutého rozsudku vyplýva jasne formulovaný právny záver, že dôkazné bremeno, ktorým bola sťažovateľka zaťažovaná v predmetnom daňovom konaní, nepovažoval najvyšší správny súd za neprimerané, pričom tento záver zrozumiteľne odôvodnil. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, nemôže sama

osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku (napr. III. ÚS 557/2022).

23. Ústavný súd s ohľadom na už uvedené uzatvára, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu v kontexte uplatnenej sťažnostnej argumentácie nevykazuje z ústavného hľadiska nedostatky, ktoré by po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohli reálne viesť k vysloveniu porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Ústavný súd považuje napadnutý rozsudok za logický, zrozumiteľne a vyčerpávajúcim spôsobom odôvodnený, preto ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú 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“).

24. Pokiaľ ide o namietané porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, je nutné zdôrazniť, že právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych súdov a správnych orgánov v daňovom konaní, v ktorom došlo k vyrubeniu rozdielu dane. Je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), ktorá vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové veci, pretože tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006; Ferrazzini proti Taliansku, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001). Nejde teda o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku ESLP nachádza v daňových veciach pri ukladaní daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru (Engel a spol. proti Holandsku, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a č. 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976), čo však nie je prípad sťažovateľky. Preto ústavná sťažnosť vo vzťahu k čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je dôvodná a bolo potrebné ju podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú z dôvodu neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru.

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

V Košiciach 26. marca 2024

Robert Šorl
predseda senátu