



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 554/2021-36

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu (sudca spravodajca) a zo sudcov Ladislava Duditša a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **BIOCENTRUM, s. r. o.**, SNP 57, Želiezovce, IČO 36 283 185, zastúpenej spoločnosťou **JÁNSKÝ & PARTNERS s. r. o.**, advokátska kancelária, Štúrova 13, Nitra, IČO 47 249 650, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Martin Jánský, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk 6/2019 zo 14. januára 2020 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 30. marca 2020 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 4 Sžfk 6/2019 zo 14. januára 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva nasledujúci stav veci:

3. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) ako prvostupňový správny orgán rozhodnutím č. 100275216/2017 z 13. februára 2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) vyrubil podľa § 68 ods. 5 a 6 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“) sťažovateľke za zdaňovacie obdobie september 2015 daň v sume 1 885,90 eur [ako rozdiel v sume 19 423,17 eur a sume 17 532,27 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“)], čo po skutkovej stránke

odôvodnil s poukazom na to, že v správnom konaní nebolo preukázané reálne dodanie tovaru od dodávateľa sťažovateľky označeného v príslušných daňových dokladoch.

4. Sťažovateľka proti rozhodnutiu správcu dane podala odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 100830856/2017 z 11. mája 2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podala sťažovateľka správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 15 S 15/2017 z 19. júna 2018 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) tak, že žalobu sťažovateľky zamietol.

6. Sťažovateľka nespokojná s výsledkom súdneho konania podala proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol, keď po odcitovaní ustanovení na vec sa vzťahujúcich všeobecne záväzných právnych predpisov a rekapitulácie dovtedajšieho priebehu konania v odôvodnení svojho rozhodnutia, reagujúc na argumentáciu sťažovateľky, predovšetkým konštatoval, že sťažovateľkou predložené daňové doklady v rámci kontrolných zistení vykonaných u jej dodávateľa označeného v predložených daňových dokladoch vzbudzujú „*neodstrániteľné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov*“, a preto správca dane, ako aj žalovaný správne ustálili, že sťažovateľka nepreukázala oprávnenosť odpočítania dane vo vzťahu k deklarovanejmu nákupu tovaru od dodávateľa v zdaňovacom období september 2015. V tejto súvislosti je tiež podstatné, že po tom, ako správca dane vykonal dokazovanie, z ktorého výsledkov vyplynuli relevantné pochybnosti o reálnej uskutočniteľnosti sťažovateľkou v daňových dokladoch deklarovanej zdaniteľných obchodov, táto napriek tomu, že s týmito zisteniami správcu dane bola riadne v priebehu daňovej kontroly oboznámená, včas nenavrhol vykonanie ďalšieho dokazovania na preukázanie dôvodnosti svojich tvrdení.

II.

Argumentácia sťažovateľky

7. Proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu podala sťažovateľka túto ústavnú sťažnosť, v ktorej argumentuje:

a) Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nie je dostatočným spôsobom odôvodnený, pretože sa nevysporiadal s jej námietkou, podľa ktorej je postup orgánov verejnej moci v jej veci v rozpore jednak s rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, ako aj s tam citovanou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Sťažovateľka konkrétne uvádza, že najvyšší súd v tomto smere nevysvetlil, prečo označený rozsudok najvyššieho súdu a v ňom citovaná judikatúra Súdneho dvora „*nebral do úvahy, neriadil sa nimi, prečo ich považoval za nesprávne a/alebo neaplikovateľné na predmetnú vec.*“.

b) Sťažovateľka tiež tvrdí, že dokazovanie v jej veci neprebehlo v súlade s ustanoveniami daňového poriadku a judikatúrou Súdneho dvora, pretože zo strany správnych orgánov nebola správne vyhodnotená otázka „*ne/unesenia dôkazného bremena*“, a preto bolo aj nesprávne rozhodnuté o jej práve na odpočet dane. Sťažovateľka v tejto súvislosti poukázala na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 (Mahagében Kft) a C-142/11 (Péter Dávid) z 21. júna 2012 a jeho závery, ktorých aplikácie sa domáha.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je tvrdené porušenie základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy tým, že najvyšší súd sa nevysporiadal so závermi vyplývajúcimi z rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 a označenej judikatúry Súdneho dvora, v nadväznosti na to nesprávne vyhodnotil otázku rozloženia dôkazného bremena, a preto podľa jej názoru došlo k protiprávnemu odopretiu nároku na odpočet dane.

9. Ústavný súd sa preto pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sústredil na posúdenie otázky, či možno považovať napadnuté uznesenie najvyššieho súdu za ústavne udržateľné a akceptovateľné z hľadiska námietok, ktoré sťažovateľka proti nemu uplatňuje.

10. So sťažovateľkou možno súhlasiť v tom smere, že najvyšší súd osobitne nereagoval na ňou označené rozhodnutia najvyššieho súdu a Súdneho dvora, avšak nemožno akceptovať jej súvisiacu argumentáciu, podľa ktorej závery vyplývajúce z týchto rozhodnutí by boli pre posúdenie jej veci rozhodujúce v tom smere, ako to popisuje v ústavnej sťažnosti.

11. Ústavný súd v tejto súvislosti konštatuje, že záver o nedôvodnosti jej kasačnej sťažnosti a v širších súvislostiach aj jej nároku na odpočet dane je založený na nepreukázaní uskutočniteľnosti (dodaní) fakturovaných tovarov dodávateľom uvedeným v daňovom doklade, keďže v správnom konaní bolo zo strany správcu dane relevantným spôsobom spochybnené, že došlo k zdaniteľnému plneniu, čo túto jej vec z komparatívneho hľadiska v podstatnej okolnosti odlišuje od tých, ktoré boli predmetom posudzovania najvyššieho súdu v rozsudku č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 a Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012.

12. Najvyšší súd v rozsudku č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 za zásadnú otázku považoval posúdenie a rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa dane a správcu dane v prípade, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa, ktorý v rámci miestneho zisťovania nevedel preukázať, že dodaný tovar vyrobil, resp. ho obstaral a následne dodal platiteľovi (bod 6 označeného rozsudku najvyššieho súdu). Najvyšší súd v odôvodnení označeného rozhodnutia tiež poukázal na judikatúru Súdneho dvora v spojených veciach C-354/03 (Optigen Ltd), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd) a C-484/03 (Bond House Systems) a vo veci C-439/04 (Kittel), avšak jej aplikovateľnosť sa viaže na posúdenie vedomosti daňového subjektu o možnom podvodnom charaktere jednotlivých dodávok v rámci reťazca zdaniteľných obchodov, pričom vo veci sťažovateľky o takýto reťazec nejde, ale spornou je otázka realizácie bezprostrednej transakcie medzi ňou a dodávateľom uvedeným v predložených daňových dokladoch.

13. Pokiaľ ide o rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012, ústavný súd konštatuje, že položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že plnenia, ktoré zakladali nárok na odpočet dane, sa uskutočnili tak, ako to vyplývalo z predložených daňových dokladov, teda v oboch spojených veciach maďarské daňové orgány nespochybnili, že by sa predmetné plnenia uskutočnili.

14. Z už uvedeného možno preto urobiť čiastkový záver, že zo sťažovateľkou označených rozhodnutí ako referenčných pre posúdenie jej záležitosti nevyplýva žiadna relevantná súvislosť

s jej vecou, ktorá by sama osebe akokoľvek odôvodňovala rovnaký prístup aj pri posudzovaní jej záležitosti. Požiadavka sťažovateľky na zohľadnenie záverov vyplývajúcich z označených rozhodnutí aj na jej vec nie je dostatočnou, a tým aj relevantnou argumentačnou reakciou na závery vyplývajúce z rozsudku najvyššieho súdu, pretože táto je z pohľadu nosného dôvodu, na ktorom je založený rozsudok najvyššieho súdu, „mimobežná“.

15. Ústavný súd vo svojej judikatúre opakovane zdôrazňuje, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia, čo, premietajúc do kontextu sťažovateľkinej veci, znamená, že z pohľadu nosného dôvodu, na ktorom bol procesný neúspech sťažovateľky založený (nepreukázanie uskutočnenia zdaniteľných obchodov), je osobitná potreba reakcie najvyššieho súdu na závery vyplývajúce z jeho rozsudku č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 a označených rozsudkov Súdneho dvora bezpredmetná, keďže závery z nich vyplývajúce nemali žiadny aplikačný súvis s vecou sťažovateľky.

16. Nad rámec už uvedeného ústavný súd uvádza, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, na ktorej závery odkazuje Súdny dvor aj v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012 (bod 42), okrem iného vyplýva, že ten, kto žiada o odpočet dane, musí preukázať, že podmienky na jeho uplatnenie sú splnené, a pokiaľ daňový úrad konštatuje, že došlo k podvodnému (neoprávnenému) uplatneniu práva na odpočet, je oprávnený požadovať vrátenie týchto súm so spätnou účinnosťou. Okrem toho má vnútroštátny súd zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti obsiahnuté v spise preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (neoprávnene; pozri najmä rozsudok Véleclair, C-414/10, bod 32). S uvedeným právnym názorom koreluje napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ako aj závery vyplývajúce z rozsudku krajského súdu, ako aj skutkové a právne závery vyplývajúce z rozhodnutí žalovaného a správcu dane. Ústavný súd dodáva svoj záver pre otázku rozloženia dôkazného bremena v súvislosti s odpočtom dane z pridanej hodnoty, a to že „v prípade správcu dane preukázaných pochybností o 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 (II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd vníma taký prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak než len predložením spochybnených daňových dokladov.“ (IV. ÚS 380/2021).

17. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, ktorých porušenie sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri ktorej predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03).

18. Sumarizujúc už uvedené, ústavný súd konštatuje, že sťažovateľka neuvádza vo svojej ústavnej sťažnosti relevantnú právnu argumentáciu priorityne orientovanú na spochybnenie nosných dôvodov, v zmysle ktorých najvyšší súd zamietol jej kasačnú sťažnosť proti rozsudku krajského súdu. Z pohľadu sťažnostnej argumentácie sa sťažovateľke preto nepodarilo preukázať príčinnú súvislosť

medzi namietaným porušením ňou označeného základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a rozsudkom najvyššieho súdu, a preto musel ústavný súd postupom 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 ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú.

19. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok už pri jej predbežnom prerokovaní, rozhodovanie o jej ďalších návrhoch v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, 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 9. novembra 2021

Libor Duľa
predseda senátu