



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 527/2021-11

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **KRON SK, s. r. o.**, Dolné Suroviny 1, Senica, IČO 36 256 561, zastúpenej Prosman a Pavlovič advokátskou kanceláriou, s. r. o., Hlavná 31, Trnava, IČO 36 865 281, v mene ktorej koná konateľ a advokát JUDr. Maroš Prosman, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 18/2020 z 30. septembra 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 11. januára 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva pokojne užívať majetok podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 8 Sžfk 18/2020 z 30. septembra 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka zároveň navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a napadnutého rozsudku vyplýva nasledujúci stav veci:

Daňový úrad Trnava rozhodnutím č. 100880014/2018 z 3. mája 2018 (ďalej len „rozhodnutie daňového úradu“) určil sťažovateľke rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 65 794,84 eur. Sťažovateľka podala v zákonom ustanovenej lehote proti rozhodnutiu daňového úradu odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné

riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán rozhodnutím č. 102328927/2018 z 23. novembra 2018 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“), ktorým rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.

3. Správnu žalobou sa sťažovateľka na Krajskom súde v Trnave (ďalej len „krajský súd“) domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva. Krajský súd rozsudkom č. k. 20 S 5/2019-253 z 23. októbra 2019 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) správnu žalobu sťažovateľky ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol.

4. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu bolo realizované v skrátenej forme v zmysle § 140 SSP, keďže na krajskom súde prebehlo viacero konaní v skutkovo a právne obdobných veciach, v ktorých boli preverované obdobné obchodné vzťahy medzi sťažovateľkou a jej dodávateľom – spoločnosťou [REDAKOVANÉ], resp. jej právnym nástupcom – spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Krajský súd poukázal na rozsudok sp. zn. 20 S 18/2019 a na jeho odôvodnenie v časti VI.

5. Sťažovateľka podala proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej namietala zmätočnosť rozhodnutia finančného riaditeľstva, keďže neuznanie práva na odpočet DPH odôvodnil správny orgán jednak porušením ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a zároveň aj tým, že cieľom sťažovateľky bolo získanie daňovej výhody. Záver o neuskutočnení zdaniteľných obchodov bol podľa jej názoru nedostatočne odôvodnený, správca dane preniesol na sťažovateľku dôkazné bremeno, ktoré mal sám znášať, pretože išlo o preukazovanie účasti na podvode, resp. zneužitia práva. Poukázala aj na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“) vo veciach C-367/96 a C-212/97. Sťažovateľka preukázala, že reálne vykonávala ekonomickú činnosť a nebola spochybnená ani materiálna existencia tovaru, ktorý daňový subjekt nadobudol a ďalej ho dodal. Všetky obchodné transakcie boli vykonané na účely dosiahnutia primeraného zisku a mali svoje ekonomické a hospodárske opodstatnenie bez vedomej účasti na reťazci, ktorého účelom by mohlo byť získanie daňovej výhody. V tejto súvislosti poukázala aj na rozsudok SDEÚ vo veci Bonik C-285/11.

6. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že ju zamietol.

7. Podľa najvyššieho súdu kľúčovou otázkou bolo posúdenie, či sťažovateľka preukázala splnenie podmienok pre uplatnenie odpočtu DPH, t. j. či uniesla dôkazné bremeno, resp. či nedošlo k jeho prenosu na správcu dane. V tejto súvislosti bolo potrebné preukázať aj to, či sťažovateľka prijala všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou na účely zabránenia spochybnenia realizovaných daňových obchodov.

8. Zo skutkového stavu ustáleného správcom dane vyplynulo, že dodávateľ prostredníctvom konateľky poprel vystavenie predmetných daňových dokladov, pričom osoba, ktorá jednala za dodávateľa so sťažovateľkou nebola oprávnená zastupovať dodávateľa, dodávateľ v predmetnom čase nedisponoval zamestnancami ani motorovými vozidlami, ktorými malo dôjsť k dodaniu tovaru. Nebol preukázaný pôvod tovaru a právny nástupca dodávateľa bol nekontaktný, čo znemožnilo overiť, či predmetné daňové doklady boli súčasťou účtovnej evidencie dodávateľa,

resp. jeho právneho nástupcu. Sťažovateľka reálne nepreukázala uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

9. V otázke unesenia dôkazného bremena najvyšší súd zhodne s krajským súdom uviedol, že toto bolo na strane sťažovateľky, pretože jej úlohou bolo preukázať uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Prenesenie dôkazného bremena na správcu dane môže nastať v prípade preukazovania účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva. V tomto prípade bol spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia medzi dodávateľom a sťažovateľkou, ako aj v rámci subdodávateľských vzťahov.

10. Z uvedených dôvodov najvyšší súd akceptoval právny názor krajského súdu, že „*nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH a teda nie je ďalej potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva*“.

11. Na záver najvyšší súd poukázal na skutočnosť, že obchodnými transakciami sťažovateľky a jej dodávateľa sa zaoberal v rozhodnutiach vo veciach vedených pod sp. zn. 4 Sžfk 19/2019 a sp. zn. 3 Sžfk 10/2020, kde kasačný súd dospel k totožným záverom, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané.

II.

Argumentácia sťažovateľky

12. Proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu podala sťažovateľka túto ústavnú sťažnosť, v ktorej zhodne s argumentáciou uvedenou v kasačnej sťažnosti uvádza:

a) Správne orgány odôvodňovali neuznanie práva na odpočet dane porušením právnych noriem a rovnako aj daňovým zvýhodnením. Správny súd dôvodil tým, že nedošlo k naplneniu hmotnoprávnych podmienok taxatívne vymedzených v zákone o DPH. Ak správne orgány konštatujú porušenie ustanovení zákona o DPH, nemožno hovoriť aj o zneužití práva. V tejto súvislosti sťažovateľka poukazuje na judikatúru SDEÚ vo veciach C-367/96 a C-212/97, kde sa rozlišuje zneužitie práva a podvodné konanie, pričom pri zneužití práva nedochádza k porušeniu právnych noriem. Rozhodnutia správnych orgánov sú nezrozumiteľné a mätúce, pretože z nich nevyplýva, čo je jednoznačným dôvodom neuznania práva na odpočet DPH.

b) Najvyšší súd nesprávne vyhodnotil sťažovateľkou prezentované námietky, jeho rozhodnutie nie je riadne odôvodnené a neposkytuje odpovede na všetky relevantné právne otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany.

c) Sťažovateľka uvádza: „*Vyššie opísaným nesprávnym právnym posúdením a nedostatočným odôvodnením napadnutého rozsudku zo strany Najvyššieho súdu SR, krajského súdu a správnych orgánov došlo k porušeniu práva Sťažovateľa na spravodlivý súdny proces v zmysle čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR a čl. 6 ods. 1 Európskeho dohovoru.*“

d) Zásah do svojich majetkových práv sťažovateľka odvádza od existencie legitímnych očakávaní týkajúcich sa zväčšenia jej majetku o plnenie z uplatneného práva na odpočet DPH. Nesprávnym právnym posúdením jej práva na odpočet DPH došlo aj k zásahu do jej základného práva vlastníť majetok v zmysle čl. 20 ods. 1 ústavy a práva pokojne užívať majetok v zmysle čl. 1 dodatkového protokolu.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

13. Predmetom podanej ústavnej sťažnosti je namietané porušenie základného práva sťažovateľky na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, ako aj základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva pokojne užívať majetok podľa čl. 1 dodatkového protokolu v dôsledku napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ktorý je podľa názoru sťažovateľky nedostatočne odôvodnený, keďže neodpovedá na ňou formulované námietky o nezákonnom, resp. zmätočnom rozhodnutí finančného riaditeľstva, ktoré bolo potvrdené aj krajským súdom.

14. K namietanému porušeniu čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa pri zákonom (najmä Správnom súdnym poriadkom) splnených podmienkach na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Správneho súdneho poriadku zo strany súdu pri rozhodovaní o splnení podmienok na podanie žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. napr. IV. ÚS 102/08, II. ÚS 437/2016).

15. Ústavný súd vo svojej judikatúre stabilne uvádza, že nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 31/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neutržateľné (podobne aj IV. ÚS 43/04).

16. Ústavná sťažnosť sťažovateľky smeruje proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu vydanému v systéme správneho súdnictva. V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 183/2021)

17. Vychádzajúc z uvedeného, bolo úlohou ústavného súdu v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti v zmysle § 56 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“) posúdiť, či požiadavky kladené na rozhodnutie najvyšší súd rešpektoval minimálne v takej miere, ktorá je z ústavnoprávneho hľadiska akceptovateľná a udržateľná, a na tomto základe formulovať záver, či nie je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená.

18. Ústavný súd s ohľadom na námietky sťažovateľky považuje hneď v úvode za potrebné zdôrazniť, že (rovnako ako správny súd) nie je skutkovým súdom, resp. súdom tretej či štvrtej inštancie, ktorý by preskúmaval skutkové a právne závery všeobecných súdov. Námietky sťažovateľky v jej ústavnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu, ako i s jej námietkami uvedenými v správnej žalobe proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva, čo indikuje, že sťažovateľka vníma podanie ústavnej sťažnosti ako rozhodovanie súdu ďalšej inštancie.

19. Ústavný súd uvádza, že rozhodnutia správnych súdov sú jednoznačné a zrozumiteľne odôvodnené. Dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH bolo nepreukázanie uskutočnenia dotknutých daňových obchodov zo strany sťažovateľky, pričom v tomto ohľade zaťažuje dôkazné bremeno subjekt, ktorý tvrdí, že k uskutočneniu obchodných transakcií reálne došlo v zmysle predkladaných daňových dokladov.

20. Ústavný súd v podobných prípadoch považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcov 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.

21. Argumentácia sťažovateľky o možnej zmätočnosti správnych rozhodnutí, resp. rozsudku krajského súdu, z ktorých nemal vyplývať dôvod, pre ktorý došlo k neuznaniu práva na odpočet DPH, resp. tento dôvod bol založený na dvoch dôvodoch (nesplnenie zákonom stanovených podmienok a daňové zvýhodnenie), ktoré nemožno uplatňovať popri sebe, nezodpovedá obsahu rozhodnutí správnych súdov. Rozsudok krajského súdu obsahujúci skrátené odôvodnenie a odkazujúci na rozsudok krajského súdu vo veci sp. zn. 20 S 7/2019 obsahuje záver, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané. V rozsudku krajského súdu č. k. 20 S 7/2019 z 2. októbra 2019, na ktorý sa krajský súd odvoláva, je v časti VI uvedené: „107. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, s prihliadnutím na kontrolné zistenia a na ich vzájomné súvislosti, absentuje reálny základ, a to predovšetkým vo vzťahu k osobe platcu DPH, ktorý mal žalobcovi preverovaný tovar dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu na odpočet dane za kontrolované zdaňovacie obdobie, ako i k objektívnej pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 24 ods. 1 daňového poriadku).“

22. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd rovnako identifikoval jasný dôvod neuznania nároku na odpočet DPH, ktorým bolo nepreukázanie uskutočnenia zdaniteľných obchodov, z čoho vyplynulo nepreukázanie splnenia podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

23. Sťažovateľka rozsiahlo argumentuje judikatúrou najvyššieho súdu, Najvyššieho súdu Českej republiky, ako aj SDEÚ, ktorá sa týka zneužitia práva, resp. účasti na podvodnom konaní, ktoré ale nie sú z už uvedených dôvodov relevantnými v prípade sťažovateľky.

24. Ústavný súd teda v okolnostiach tejto veci dospel k záveru, že právnej argumentácii sťažovateľky chýba ústavnoprávny rozmer, keď vo svojej ústavnej sťažnosti v zásade len

polemizuje so skutkovými, ale predovšetkým s právnymi závermi správnych orgánov a všeobecných súdov a stavia ústavný súd do pozície ďalšej inštancie v rámci sústavy všeobecných súdov. Sťažovateľkou uvádzané tvrdenia nijako nesignalizujú také pochybenia najvyššieho súdu, ktoré by vytvárali priestor pre možnosť vyslovenia porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

25. Rovnaký záver možno vysloviť aj vo vzťahu k označenému základnému právu podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, keď ústavný súd nezistil ani možnosť zásahu najvyššieho súdu do majetkovej sféry sťažovateľky a s tým súvisiace porušenie práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu, keďže ňou uvedené tvrdenia nepredstavovali reálne spochybnenie opodstatnenosti záveru najvyššieho súdu uvedeného v napadnutom rozsudku.

26. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives; porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24, 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

27. Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o neuznanie nároku na odpočítanie DPH (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

28. Uvedené závery odôvodňujú, aby ústavný súd túto ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

29. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o 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 21. októbra 2021

Libor DUEA
predseda senátu