



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 184/2021-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Rastislava Kaššáka a sudcov Jany Baricovej a Miloša Maďara (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej advokátskou kanceláriou JUDr. Marián Prievozník, PhD., advokát, s. r. o., Krmanova 1, Košice, v mene ktorej koná konateľ a advokát JUDr. Marián Prievozník, PhD., proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5 Sžfk 39/2019 z 10. 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 24. novembra 2020 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 5 Sžfk 39/2019 z 10. septembra 2020. Napadnutý rozsudok navrhuje zrušiť, vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Košice, pobočka Spišská Nová Ves (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 100734953/2017 z 2. mája 2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) vyrubil sťažovateľke (predtým vystupujúcej pod obchodným menom [REDAKOVANÉ], pozn.) rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 70 378,30 eur za zdaňovacie obdobie september 2012. Správca dane nepriznal sťažovateľke nadmerný odpočet DPH v sume 70 263,11 eur uvedený v daňovom priznaní a súčasne jej určil daňovú povinnosť v sume 115,19 eur. Na základe odvolania podaného sťažovateľkou Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím č. 101711425/2017 zo 7. augusta 2017 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“) potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

3. Sťažovateľka 29. septembra 2017 podala proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva všeobecnú správnu žalobu. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 6 S 105/2017-98 z 28. februára 2019 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol a sťažovateľke právo na náhradu trov konania nepriznal. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší súd napadnutým rozsudkom zamietol.

## **II.**

### **Argumentácia sťažovateľky**

4. Proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu podala sťažovateľka túto ústavnú sťažnosť, argumentujúc, že:

- a) najvyšší súd pri svojom rozhodovaní nepoužil ústavne konformný výklad a aplikáciu dotknutých zákonných ustanovení,
- b) nedostatky zistené daňovými orgánmi a následne konštatované najvyšším súdom sa týkajú výlučne iných daňových subjektov,
- c) vo vzťahu k nej bol uplatnený princíp kolektívnej viny za pochybenia iných daňových subjektov, na činnosť ktorých nemala žiadny dosah,
- d) nie je možné opomenúť, že to nie je ona, ale iný daňový subjekt ( [REDACTED], pozn.), kto získal alebo mal získať daňovú výhodu,
- e) nemala žiadny dôvod domnievať sa alebo rozumne očakávať podvodné konanie od svojho dodávateľa ( [REDACTED], pozn.) vzhľadom na skutočnosť, že na trhu pôsobí od roku 2002 a v danom čase mal tento jej dodávateľ obrat v desiatkach miliónov eur,
- f) najvyšší súd rozhodol v rozpore so svojím rozsudkom č. k. 3 Sžfk 1/2011 z 15. marca 2011 a rozsudkami Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 z 12. januára 2006 a č. C-33/13 zo 6. februára 2014, keďže jednotlivé články v reťazci zdaniteľných plnení neposúdil samostatne, ale všetky boli automaticky vyhodnotené ako podvodné, resp. boli prenesené ťaživé nedostatky z nezrovnalostí na inom stupni reťazca; jej údajná vedomosť o existencii podvodu na inom stupni reťazca je založená výlučne na dohadoch a domnienkach, a nie na objektívnych dôkazoch; bola poškodená na svojich právach, pretože na jednej strane zaplatila kúpnu cenu vrátane DPH, a na druhej strane jej nebol priznaný nárok na jej odpočítanie.

## **III.**

### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

5. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľky.

### III.1. K namietanému porušeniu práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy

6. V preskúmvanej veci najvyšší súd podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu ako nedôvodnú.

7. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd k námietkam sťažovateľky formulovaným v časti II tohto uznesenia pod písm. a) až e) poukazuje, že zo skutočností zistených správcom dane, z ktorých vychádzali správne súdy, vyplýva, že tento svoj záver o skutočnosti, že sťažovateľka vedela, resp. mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorej sa dopustil jej dodávateľ, oprel o viaceré logicky na seba nadväzujúce dôkazy, z ktorých podľa jeho názoru vyplynula táto skutočnosť. Správca dane poukázal na skutočnosť, že na splnenie predpokladov, ktoré zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) predpokladá na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 tohto zákona, sa vyžaduje aj to, aby osoba uvedená ako dodávateľ na faktúre bola identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Vzhľadom na skutočnosť, že v tomto konkrétnom prípade mal pochybnosti o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, pristúpil k preverovaniu celého obchodného reťazca, vykonal rozsiahle dokazovanie a dospel k záveru, že sťažovateľka neprijala opatrenia, ktoré je od nej možné dôvodne požadovať na zabezpečenie skutočnosti, aby sa nezúčastňovala plnení poznačených podvodom. Táto skutočnosť vyplynula podľa správcu dane zo zistenia, že obchodná spoločnosť [REDAKOVANÉ], ktorá bola dodávateľom pre obchodnú spoločnosť [REDAKOVANÉ], ako priameho dodávateľa sťažovateľky, vykazuje všetky znaky „nárazníka a zmiznutého obchodníka“ v reťazci zúčastnených spoločností, čo vyplynulo z výpovede [REDAKOVANÉ] (vtedy splnomocnenej zástupkyne obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], pozn.) v rámci uskutočneného trestného konania. Táto potvrdila podozrenia správcu dane o tom, že uvedená spoločnosť s nikým reálne neobchodovala, nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala žiadnych zamestnancov a ani prostriedky, aby mohla vykonávať deklarovanú obchodnú činnosť, kde sídlo tejto spoločnosti bolo fiktívne s prázdnyimi kancelárskymi činnosťami. Konateľom spoločnosti [REDAKOVANÉ] bol pritom v rozhodnom období [REDAKOVANÉ], občan Maďarskej republiky, ktorý len z dôvodu získania majetkového prospechu, ktorý mu bol ponúknutý, prijal funkciu „výkonného riaditeľa“ tejto spoločnosti, avšak o tejto spoločnosti nemal žiadne vedomosti, nemal nikdy žiadne doklady, nikdy nikoho nesplnomocnil, pričom ide o osobu, ktorá nerozumie slovenskému jazyku a žije v penzióne pre postihnutých v Maďarsku. Správca dane pritom následne zistil, že na účet sťažovateľky bola priamo obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ], poukázaná suma 70 000 eur. Správca dane vyvrátil aj následnú námietku sťažovateľky o tom, že táto nevedela, prečo táto platba prišla od uvedenej spoločnosti, keďže faktúru vystavila pre spoločnosť [REDAKOVANÉ], a išlo teda o platbu od tejto spoločnosti, poukázaním na skutočnosť, že sťažovateľka v jeden deň prijala platbu v sume 70 000 eur aj od spoločnosti [REDAKOVANÉ], ako aj od spoločnosti [REDAKOVANÉ], čo jednoznačne vyplynulo z vykonaného dokazovania. Správca dane v súvislosti s uvedeným podporne poukázal aj na skutočnosť, že sťažovateľka minimálne z dôvodu povahy jej ekonomickej činnosti – výroba krmív a krmných zmesí ako subjekt registrovaný podľa zákona č. 271/2005 Z. z. o výrobe, uvádzaní na trh a používaní krmív (krmivársky zákon) v znení neskorších predpisov [ďalej len „krmivársky zákon“] si mala, aj s ohľadom na objem dodávky tovaru, resp. s ohľadom

na fakturovanú sumu, overiť, či subjekty, s ktorými vstupuje do obchodných vzťahov, sú v zmysle tohto zákona zaregistrované, a následne sa nemala zúčastňovať na obchodoch s neregistrovaným subjektom (spoločnosťou [REDAKOVANÉ], pozn.), resp. si mala dodávateľa preveriť, keďže predmetom deklarovanej dodávky bola rastlinná zložka na výrobu krmív (sója, pozn.), obchodovanie s ktorou podlieha špeciálnej právnej úprave za dodržania zákonných podmienok, ktoré stanovuje krmivársky zákon.

8. Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého uznesenia poukázal v bode 29 na skutočnosť, že pokiaľ ide o zistenia týkajúce sa CMR dokladov viažucich sa k preprave sóje, z týchto vyplýva, že tieto doklady mali deklarovať prepravu tovaru, ktorý sťažovateľke fakturovala spoločnosť [REDAKOVANÉ], avšak ako dodávateľ je v nich uvedená spoločnosť [REDAKOVANÉ], s miestom nakládky v Poľsku, resp. s miestom vykládky v sídle sťažovateľky. Pokiaľ teda sťažovateľka takto označené dodanie tovaru potvrdila, nepochybne musela mať vedomosť o tom, že pohyb tovaru nekorešponduje s fakturačným tokom tak, ako ho deklarovala, a to aj s poukazom na označenie dodacích listov ako nerealizovaných dokladov. Zistenia správcu dane preukázali, že síce deklarovaným nadobúdateľom tovaru, ktorý mal pôvod v Poľsku, bola spoločnosť [REDAKOVANÉ], avšak jeho preprava mala byť zrealizovaná priamo k sťažovateľke bez toho, aby sa tovar dostal do dispozície jej dodávateľa, resp. subdodávateľa, t. j. uvedené daňové subjekty s týmto tovarom nemohli nakladať ako jeho vlastníci. Najvyšší súd tak uzavrel, že vykonané dokazovanie nasvedčuje vzájomnej kooperácii dotknutých daňových subjektov v rámci dodávok tovaru a vedomosti sťažovateľky o umelom začlenení spoločnosti [REDAKOVANÉ], do tohto reťazca len na účel navýšenia DPH.

9. Najvyšší súd taktiež zdôraznil, že sťažovateľke nebolo v daňovom konaní preukázané, že by sa úmyselne zapojila do podvodného reťazca, avšak v ňom bolo preukázané, že sťažovateľka konala neobozretne, keď za zistených okolností vstúpila do predmetných obchodných transakcií. Za uvedených skutočností najvyšší súd nezistil dôvod odchyliť sa od logických argumentov a právnych záverov rozsudku krajského súdu, ktorý uviedol, že pokiaľ nebolo preukázané dodanie tovaru dodávateľovi sťažovateľky tak, ako bolo deklarované na základe predložených faktúr, nemohla tomuto dodávateľovi vzniknúť pri dodaní tovaru daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH a ak jemu nevznikla daňová povinnosť, nemohlo sťažovateľke vzniknúť právo na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH.

10. Ústavný súd v súvislosti s týmito námietkami uvádza, že sťažovateľka v ústavnej sťažnosti neuvádza žiadne konkrétne skutočnosti, z ktorých by sa dalo vyvodiť, na základe akých myšlienkových úvah považuje všetky zistenia správcu dane založené na konkrétnych dôkazoch iba za domnienky, resp. dohady, o to viac, že sťažovateľka v daňovom konaní následne po zisteniach správcu dane nepredložila relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili ním zistené skutočnosti (s. 14 rozhodnutia finančného riaditeľstva, pozn.). Sťažovateľke sa tak touto všeobecnou argumentáciou nepodarilo preukázať príčinnú súvislosť medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a ňou označeným právom na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ktorého porušenie namieta. Ústavný súd akcentuje, že korelátom práva účastníka konania na primeranú reakciu zo strany orgánu verejnej moci (ústavný súd nevynímajúc) je aj jeho procesná povinnosť uvádzať dostatočne konkretizované návrhy, pretože primeranosť postupu orgánu verejnej moci je možné posudzovať iba vo vzťahu k určitému špecifickému tvrdeniu účastníka konania.

11. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd zistil, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa vzhľadom na predmet posudzovaného konania nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel jej účel a význam. Napadnutý rozsudok nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky. Z ústavnoprávneho hľadiska niet ani žiadneho dôvodu, aby sa spochybňovali závery napadnutého rozsudku, pretože sú dostatočne a presvedčivo odôvodnené.

12. V závere ústavný súd vo vzťahu k námietke sťažovateľky formulovanej v časti II tohto uznesenia pod písm. f) uvádza, že sťažovateľka dostala primeranú odpoveď v správnom súdnom konaní aj na túto námietku, keď najvyšší súd v bodoch 35 až 37 napadnutého rozsudku, berúc do úvahy sťažovateľkou citovanú judikatúru, uviedol, že Súdny dvor Európskej únie v ním citovaných rozhodnutiach stanovil, že nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. V preskúvanom prípade bolo tak podstatné, že z celého radu vykonaných dôkazov vyplynulo, že sťažovateľka, majúca záujem na uplatnení odpočtu DPH a uvedomujúc si možné negatívne dopady z toho plynúce v daňovom konaní, si túto povinnosť konať obozretne nespĺnila. Vzhľadom na uvedené je z ústavnoprávneho hľadiska neopodstatnená aj námietka o tom, že najvyšší súd rozhodol v rozpore so svojím rozsudkom č. k. 3 Sžfk 1/2011 z 15. marca 2011, keďže v prípade sťažovateľky zjavne nejde o prípad „*ťaživého prenesenia nedostatkov alebo podvodu na inom stupni obchodu*“.

13. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky v tejto časti 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“).

### III.2. K namietanému právu na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru

14. 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 (vrátane prieskumu rozhodnutí daňovo kompetentných správnych orgánov súdom), argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci [hard core of public-authority prerogatives (porov. Jussila v. Fínsko, c. 73053/01, rozsudok veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, c. 44759/98, rozsudok veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 a 31)]. Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých veciach, kde sa daňové konanie považuje za konanie trestné. O takých však nemožno usudzovať, ak je cieľom daňového konania alebo opatrenia vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania bez ohľadu na ich výšku (rozsudok ESLP z 18. 10. 2001, Finkelberg v. Lotyšsko).

15. Prihliadajúc na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu dane, teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, ústavný súd dospel

k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru, a preto ústavnú sťažnosť aj v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

**V Bratislave (detašované pracovisko) 5. mája 2021**

**Rastislav Kaššák**  
**predseda senátu**