



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 159/2023-27

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **BIOCENTRUM, s. r. o.**, SNP 57, Želiezovce, IČO 36 283 185, zastúpenej spoločnosťou **JÁNSKÝ & PARTNERS s. r. o.**, advokátska kancelária, Štúrova 13, Nitra, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžfk/1/2020 zo 16. decembra 2021 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.

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 14. marca 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

II.

Skutkové východiská

2. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) ako prvostupňový správny orgán rozhodnutím č. 100274934/2017 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 august 2015 daň 10 353,34 eur [znížil nadmerný odpočet za predmetné zdaňovacie obdobie zo sumy 14 587,89 eur na sumu 4 234,55 eur, čo predstavuje rozdiel 10 353,34 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“)], čo po skutkovej stránke odôvodnil tým, že v daňovom konaní nebolo preukázané reálne dodanie tovaru od dodávateľa sťažovateľky označeného v príslušných daňových dokladoch.

3. Sťažovateľka podala proti rozhodnutiu správcu dane 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.

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podala sťažovateľka správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11S/97/2017-117 zo 17. októbra 2018 tak, že rozhodnutie žalovaného, ako i správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Proti označenému rozhodnutiu žalovaný podal kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) rozsudkom č. k. 3Sžfk/18/2019-201 z 22. mája 2019 tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd vo svojom rozhodnutí vyslovil právny názor, že napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane sú súladné so zákonom. Konštatoval, že správca dane a žalovaný vyvodili správny skutkový a právny záver, že sťažovateľka oprávnenosť odpočítania dane vo vzťahu k deklarovanejmu nákupu chemikálií dodávateľa [REDAKOVANÉ] v zdaňovacom období august 2015 nepreukázala. Za dôvodnú považoval námietku žalovaného o vzniku stavu právnej neistoty, keď poukázal na skoršie rozhodnutie krajského súdu č. k. 15S/15/2017, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia september 2015, pričom pre obe uvedené zdaňovacie obdobia bola vykonaná jedna daňová kontrola a bol vyhotovený jeden protokol s rovnakým záverom vo vzťahu k dodávateľovi sťažovateľky – spoločnosti [REDAKOVANÉ]

5. Krajský súd vo veci opäť rozhodol rozsudkom č. k. 11S/28/2019-221 z 31. júla 2019 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“), ktorým žalobu sťažovateľky ako nedôvodnú zamietol, keď sa stotožnil so záverom správnych orgánov, že *„žalobca nepreukázal ním deklarovajú obchodnú transakciu“*, a uviedol, že *„v predmetnej veci dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane i umožnené“*.

6. Sťažovateľka podala proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť, namietajúc porušenie práva na spravodlivý súdny proces a nesprávne právne posúdenie veci [§ 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) Správneho súdneho poriadku].

7. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietol. V relevantnej časti odôvodnenia 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 august 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.

III.

Argumentácia sťažovateľky

8. Podľa sťažovateľky napadnutý rozsudok nie je dostatočným spôsobom odôvodnený, pretože najvyšší správny súd sa nevysporiadal s jej námietkou, podľa ktorej je postup správcu dane, ako aj správneho súdu v jej veci v rozpore jednak s rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 3Sžf/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 správny súd v tomto smere nevysvetlil, prečo označený rozsudok najvyššieho súdu a v ňom citovanú judikatúru Súdneho dvora „nebral... do úvahy, neriadil sa nimi, prečo ich považoval za nesprávne a/alebo neaplikovateľné na predmetnú vec“.

9. Sťažovateľka tiež tvrdí, že dokazovanie v jej veci neprebehlo v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku (§ 24 ods. 2) a judikatúrou Súdneho dvora, pretože zo strany daňových orgánov nebola správne vyhodnotená otázka „ne/unesenia dôkazného bremena“, a preto bolo aj nesprávne rozhodnuté o jej práve na odpočítanie dane. Ak totiž vo veci nebolo preukázané, že by sťažovateľka mala alebo musela mať vedomosť o tom, že by vystaviteľ faktúry (dodávateľ) mal konať nečestne alebo že ním poskytnuté plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany tohto vystaviteľa, nemožno právo sťažovateľky na odpočítanie dane zamietnuť. 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.

IV.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

10. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy tým, že najvyšší správny súd sa nevysporiadal so závermi vyplývajúcimi z rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3Sžf/1/2010 z 19. augusta 2010 a z judikatúry Súdneho dvora, v nadväznosti na to nesprávne vyhodnotil otázku rozloženia dôkazného bremena, a preto podľa jej názoru bolo nesprávne rozhodnuté o jej práve na odpočítanie dane.

11. Ústavný súd sa preto pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sústredil na posúdenie otázky, či možno považovať napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu za ústavne udržateľný a akceptovateľný z hľadiska námietok, ktoré sťažovateľka proti nemu uplatňuje.

12. So sťažovateľkou možno súhlasiť v tom smere, že najvyšší správny 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.

13. Ústavný súd v tejto súvislosti konštatuje, že záver o nedôvodnosti jej kasačnej sťažnosti a v širších súvislostiach aj jej nároku na odpočítanie dane je založený na nepreukázaní uskutočniteľnosti (dodaní) fakturovaných tovarov dodávateľom uvedeným v daňovom doklade, keďže v daňovom konaní bolo zo strany správcu dane relevantným spôsobom spochybnené, že došlo k zdaniateľnému plneniu, čo túto jej vec z komparatívneho hľadiska v podstatnej okolnosti odlišuje od tých, ktoré boli predmetom posudzovania najvyššieho súdu v rozsudku

č. k. 3Sžf/1/2010 z 19. augusta 2010 a Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012.

14. Najvyšší súd v rozsudku č. k. 3Sžf/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 samotnej realizácie bezprostrednej transakcie medzi ňou a dodávateľom uvedenej v predložených daňových dokladoch.

15. 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.

16. 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 správneho súdu, pretože táto je z pohľadu nosného dôvodu, na ktorom je založený napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu, „mimobežná“.

17. 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 v kontexte sťažovateľkinej veci, znamená, že z pohľadu nosného dôvodu, na ktorom bol procesný neúspech sťažovateľky založený (nepreukázanie uskutočnenia zdaniteľných obchodov), je osobitná potreba reakcie najvyššieho správneho súdu na závery vyplývajúce z rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3Sžf/1/2010 z 19. augusta 2010 a označených rozsudkov Súdneho dvora bezpredmetná, keďže závery z nich vyplývajúce nemali aplikačný súvis s vecou sťažovateľky.

18. 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 odpočítanie dane, musí preukázať, že podmienky na jeho uplatnenie sú splnené, a pokiaľ daňový úrad konštatuje, že došlo k podvodnému (neoprávnenému) uplatneniu práva na odpočítanie dane, je oprávnený požadovať vrátenie týchto súm so spätnou účinnosťou. Okrem toho má vnútroštátny súd zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti obsiahnuté v spise preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (neoprávnené; pozri najmä rozsudok Véleclair, C-414/10,

bod 32). S uvedeným právnym názorom koreluje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho 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 odpočítaním dane, a to že „v prípade správcom 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).

19. 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).

20. Sumarizujúc už uvedené, ústavný súd konštatuje, že sťažovateľka neuvádza vo svojej ústavnej sťažnosti relevantnú právnu argumentáciu, ktorá by bola spôsobilá spochybníť nosné dôvody, na základe ktorých najvyšší správny súd zamietol jej kasačnú sťažnosť proti rozsudku krajského súdu. Z pohľadu sťažnostnej argumentácie sa sťažovateľke nepodarilo preukázať ústavne relevantnú súvislosť medzi namietaným porušením ňou označeného základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, a preto ústavný súd ústavnú sťažnosť pri jej predbežnom prerokovaní odmietol 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 ako zjavne neopodstatnenú.

21. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti bolo bez právneho významu, aby ústavný súd rozhodoval o ďalších návrhoch sťažovateľky.

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

V Košiciach 29. marca 2023

Robert Šorl
predseda senátu