



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 380/2021-18

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 **AGAMA PLUS spol. s r. o.**, Dolný val 70, Žilina, IČO 36 317 489, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 67/2019 z 8. júla 2020 takto

r o z h o d o l :

1. Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**
2. Žiadosti o ustanovenie právneho zástupcu v konaní pred Ústavným súdom Slovenskej republiky **n e v y h o v u j e .**

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 19. októbra 2020 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva vlastniť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, základného práva na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru a práva na ochranu majetku 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 67/2019 z 8. júla 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

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

Sťažovateľka je obchodnou spoločnosťou, ktorej Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) neuznal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2012 z faktúr vystavených dodávateľmi obchodnými spoločnosťami [REDACTED], [REDACTED], a [REDACTED] z dôvodu, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru a služieb od uvedených dodávateľov. Rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky

(ďalej len „žalovaný“) č. 102594818/2018 zo 14. decembra 2018 bolo rozhodnutie správcu dane potvrdené. Sťažovateľka následne podala žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11 S 35/2019-73 z 25. júna 2019 zamietol žalobu sťažovateľky.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na to, že preskúmané rozhodnutie správcu dane, ako aj postup predchádzajúci jeho vydaniu sú v súlade so zákonom. Spornou otázkou bolo, či dodanie fakturovaných tovarov a služieb bolo uskutočnené dodávateľmi uvedenými na faktúrach predložených správcovi dane. Druhou spornou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom na účely preukázania informácií, ktoré sa týkali dodávateľov a objektívne ich sťažovateľka nemohla preukázať. Správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie predvolávaním a vypočúvaním zástupcov dodávateľov, ktorí ale pochybnosti o dodaní fakturovaných tovarov a služieb neodstránili, práve naopak, z vykonaného dokazovania vyplynuli pochybnosti o uskutočnení plnení predmetnými dodávateľmi, ktoré sťažovateľka žiadnym spôsobom neodstránila. Sťažovateľka namietala, že správca dane vykonával dokazovanie aj v rámci vyrubovacieho konania, čo podľa jej názoru neumožňuje platná zákonná úprava – zákon 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“). V tejto súvislosti krajský súd poukázal na § 68 ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie, pričom k doplneniu dokazovania bolo pristúpené na základe vyjadrenia sťažovateľky k protokolu z daňovej kontroly, pričom sťažovateľka bola s výsledkami dokazovania oboznámená a mala možnosť sa k nemu vyjadriť. K námietkam sťažovateľky týkajúcim sa rozsahu jej dôkazného bremena krajský súd uviedol, že samotná existencia faktúr a ich zaúčtovanie sťažovateľkou nie sú postačujúce na preukázanie reálnosti plnenia zo strany dodávateľov. Ak správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil existenciu zdaniteľného obchodu, je na daňovom subjekte tieto pochybnosti vyvrátiť. V tejto súvislosti poukázal krajský súd na rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu (rozhodnutia sp. zn. 4 Sžf 84/2012, 2 Sžf 4/2009), ako aj nález ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 78/2011. V prejednáwanej veci správca dane nepožadoval od sťažovateľky preukázanie informácií o jej dodávateľoch, tieto si zaobstaral sám v rámci vykonaného dokazovania, ktorého výsledok spochybňoval uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pričom sťažovateľka ako subjekt uplatňujúci si nárok na odpočet DPH mala povinnosť preukázať uskutočnenie predmetných obchodov, resp. rozptýliť pochybnosti plynúce zo zistení správcu dane, čo neučinila. Správca dane nemal povinnosť sťažovateľke oznamovať, akým spôsobom tieto pochybnosti môže odstrániť.

4. Krajský súd sa vysporiadal aj s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“) predloženou sťažovateľkou, keď uviedol, že „v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 *Mahagében kft.*, na ktoré poukázal žalobca v podanej žalobe, krajský súd uvádza, že súdny dvor v danej veci v prvom rade pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný *Smernicou Rady 2006/112/ES (bod 41)*“. Krajský súd vysvetlil, že prejednávaná vec sa odlišuje od predmetnej veci, v ktorej SDEÚ odpovedal na prejudiciálne otázky, pretože tu nebolo preukázané, že sa plnenia uskutočnili podľa sporných faktúr, pričom nejde ani o založenie systému zodpovednosti bez zavinenia, správne orgány posúdili mieru zapojenia sťažovateľky do podvodného konania a nárok na odpočet jej nepriznali. Okrem toho citoval z rozhodnutia najvyššieho súdu č. k. 5 Sžf 94/2014 z 29. februára 2016: „*Právo na odpočet dane*

z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti, došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení uskutočnených osobou uvedenou na daňových dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom. Najvyšší súd Slovenskej republiky rešpektuje rozsudok ESD Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, ako aj ostatných obdobných záverov vydaných ESD, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostrední dodávatelia preverovaného daňového subjektu. Subjekt, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešpondujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.“

5. K rozsudku SDEÚ z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/04 (Optigen) krajský súd uviedol, že tento sa nevzťahuje na prejednávanú vec, pretože „*uvedený rozsudok predpokladá dodávky samé o sebe nepoznačené podvodom a skutočnosť, že platiteľ v reťazci dodávok nevedel a ani vedieť nemohol o podvodnej povahe plnenia jednotlivých článkov obchodného reťazca.*“

6. Na podporu záverov správcu dane poukázal krajský súd na rozsudky SDEÚ zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 vo veci Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21; z 21. júna 2012 vo veci Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64; z 27. septembra 2007 vo veci Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011 vo veci Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25, z ktorých vyplynuli povinnosti členských štátov preverovať daňové priznania zdaniteľných osôb spoločne s ostatnými relevantnými dokumentmi, ako aj povinnosti zdaniteľnej osoby viesť dostatočne podrobné účtovníctvo. Nie je v rozpore s právom Európskej únie žiadať od subjektu prijatie rozumných opatrení na účely zamedzenia jeho účasti na podvodnom konaní, pričom povaha týchto opatrení závisí od jednotlivých skutkových okolností danej veci. Judikatúra SDEÚ predpokladá prijatie všetkých opatrení zo strany daňového subjektu, aby nedošlo k jeho účasti na podvodnom konaní iných subjektov.

7. V prejednáwanej veci krajský súd uzavrel, že správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil reálnosť dodania tovarov, resp. služieb dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach, preto z uvedeného dôvodu sťažovateľku zaťažovalo dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov došlo v zmysle uvedených faktúr, pričom predloženie formálne vyhotovených daňových dokladov bolo v okolnostiach veci nedostatočné: „*Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti.*“

8. Závery správcu dane boli podľa názoru krajského súdu zákonné, logické a vychádzajúce zo zisteného skutkového stavu, preto podanej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného nevyhoveli.

9. Rozsudok krajského súdu sťažovateľka napadla kasačnou sťažnosťou, v ktorej namietala porušenie zásady zákonnosti, ďalej sa opierala o judikatúru SDEÚ, v zmysle ktorej nedostatky zistené v prostredí dodávateľov nemôžu byť dôvodom neuznania práva na odpočet DPH, pričom sťažovateľka sa domáhala posúdenia jej prípadu v zmysle tejto judikatúry, resp. žiadala o polozenie prejudiciálnej otázky SDEÚ. Ďalej uviedla, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a porušil aj právo na spravodlivý proces, jeho rozhodnutie odporuje faktom a zásadám elementárnej logiky. V tejto veci nedošlo k preukázaniu daňového podvodu, preto mala byť uplatnená prezumpcia neviny. Krajský súd sa nevysporiadal s prípadom Stehcemp, kde sa riešila obdobná skutková situácia s odlišným záverom.

10. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky. Podľa jeho názoru, podstatná časť kasačných námietok sťažovateľky tvorila argumentáciu uvedenú v žalobe. Kasačný súd poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 4/2009 týkajúci sa dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane. Dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania uskutočnenia zdaniteľného plnenia spočíva v prvom rade na daňovom subjekte, ktorému bol v tomto prípade poskytnutý dostatočný priestor na preukázanie vierohodnosti svojich tvrdení. Poukázal na to, že v predmetnej veci krajský súd dostatočne argumentoval aj judikatúrou SDEÚ, v zmysle ktorej sa predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte. Ak daňový subjekt neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko dôkaznej núdze (rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 57/2017, rozsudky SDEÚ C-80/11 a C-145/11). Najvyšší súd preto nezaznamenal odklon od judikatúry SDEÚ. Najvyšší súd nezaznamenal ani porušenie práva na spravodlivý proces, keďže rozsudok krajského súdu hodnotil ako dostatočne a logicky zdôvodnený. Na základe uvedeného došlo k zamietnutiu kasačnej sťažnosti v zmysle § 461 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), rovnako tu nebol dôvod na prerušenie konania a polozenie prejudiciálnej otázky SDEÚ.

II.

Argumentácia sťažovateľky

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

a) Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu vychádza z nepravdivých okolností a je arbitrárny.

b) Kasačný súd podľa sťažovateľky neposúdil obsah jej kasačnej sťažnosti ani tvrdený odklon od judikatúry SDEÚ. Sťažovateľka sa domnieva, že uniesla dôkazné bremeno, poskytla informácie o dodávateľoch, ktoré mala k dispozícii, tieto osoby sa daňového konania zúčastnili. Prenos dôkaznej povinnosti na sťažovateľku sa vymyká záverom stanoveným SDEÚ: „*Pokiaľ Krajský súd a Najvyšší súd dospeli (zhodne) k záveru, že tu došlo k prenosu dôkaznej povinnosti (dôkazného bremena späť na sťažovateľa) to nič nemení na tom, že tento prenos nemohol abstrahovať od limitov stanovených judikatúrou SDEÚ.*“

c) Krajský súd spoločne s najvyšším súdom sa nevysporiadali s argumentáciou sťažovateľky poukazujúcou na rozsudky SDEÚ vo veciach Optigen a Stehcemp, pričom citoval aj z judikatúry

najvyššieho súdu: „V zásade nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov“ (rozsudky SDEÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen; C-80/11 Mahageben; C 18/13 Maks Pen, tiež rozsudky najvyššieho súdu sp. zn. Ssžf/9/2013; 6Sžf/IO/2012, 4sžf/16/2010).

d) Poukazujúc na právne závery vyslovené v prípade Stehcemp, kde dodávateľ vykazoval rôzne nedostatky (bol nekontaktný, spustnutá budova vylučovala podnikanie, nepodal daňové priznanie, nemal potrebný predmet podnikania), pričom SDEÚ to nepovažoval za dôvod na odopretie nároku na odpočet, sťažovateľka legitímne očakávala, že správny súd zohľadní aj tieto závery SDEÚ.

e) Okrem toho sťažovateľka žiadala, aby kasačný súd postupom podľa § 100 ods. 1 SSP konanie prerušil a podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred SDEÚ, pričom ale sťažovateľka dodáva, že na takýto postup nie je dôvod, keďže relevantná otázka pre vyriešenie jej prípadu už bola v judikatúre SDEÚ vyriešená, len na ňu správne súdy v tomto prípade neprihliadli.

f) Sťažovateľka požiadala ústavný súd o ustanovenie advokáta, argumentujúc, že v konaní pred ústavným súdom nie je možné, aby bola sťažovateľka zastúpená vlastným zamestnancom s vysokoškolským právnickým vzdelaním II. stupňa, ktorý v jej prípade podal ústavnú sťažnosť.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

12. Pred posúdením ústavnej sťažnosti po vecnej stránke ústavný súd skúmal, či ústavná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou. Z overenia elektronických podpisov podania totiž vyplýva, že ústavnú sťažnosť podpísal [REDAKOVANÉ], ktorý nie je štatutárnym orgánom sťažovateľky. Na výzvu ústavného súdu konateľka sťažovateľky predložila kópiu písomného splnomocnenia udeleného [REDAKOVANÉ], jej zamestnancovi s vysokoškolským právnickým vzdelaním II. stupňa. Podľa obsahu plnomocenstva bol splnomocnenec oprávnený aj na podanie ústavnej sťažnosti. Plnomocnenstvo bolo datované 15. októbra 2020 a podľa tvrdenia sťažovateľky malo byť aj prílohou podanej ústavnej sťažnosti. Ústavný súd, akceptujúc konsenzuálny prejav splnomocniteľky a splnomocnenca, považoval ústavnú sťažnosť za podanú oprávnenou osobou. Keďže sťažovateľka nebola zastúpená advokátom, požiadala o ustanovenie právneho zástupcu v konaní pred ústavným súdom, ku ktorej predložila účtovné doklady (daňové priznanie za rok 2020, účtovná závierka za rok 2020) preukazujúce jej nepriaznivú finančnú situáciu.

13. Pre ustanovenie právneho zástupcu na konanie pred ústavným súdom je v zmysle § 37 ods. 1 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“) potrebné, aby boli splnené kumulatívne tri podmienky, resp. predpoklady: (i) žiadosť o ustanovenie právneho zástupcu, (ii) majetkové pomery odôvodňujúce takúto žiadosť, (iii) nejde o zrejme bezúspešné uplatňovanie nároku na ochranu ústavnosti. Vychádzajúc z vlastnej praxe, ústavný súd spojil posudzovanie splnenia predpokladov pre ustanovenie právneho zástupcu s predbežným prerokovaním ústavnej sťažnosti, kde skúmal možnú existenciu dôvodov na odmietnutie ústavnej sťažnosti podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

14. Podstatou ústavnej sťažnosti je sťažovateľkou tvrdené porušenie základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, základného práva na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13

dohovoru a práva na pokojné užívanie majetku podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, ktorý sa podľa sťažovateľky nevysporiadal s argumentáciou svedčiacou o nesprávnych právnych a skutkových záveroch správca dane, čím podľa jej názoru došlo k odopretiu nároku na odpočet DPH bez zákonného podkladu.

III.1. K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 20 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 1 dodatkového protokolu:

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 naprávaní 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. Ústavný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľky v ústavnej sťažnosti sa v značnej miere zhoduje s jej argumentáciou použitou pred krajským súdom, ako aj najvyšším súdom. V zásade sa nestotožňuje so záverom súdov, že nesplnila podmienky na uplatnenie si práva na odpočítanie DPH v príslušných prípadoch, ktorý je odôvodnený nepreukázaním dodania tovarov alebo služieb dodávateľom uvedeným na príslušnom daňovom doklade. V tejto súvislosti namieta, že bola zaťažená neprimeraným dôkazným bremenom, resp. mala preukázať niečo, čo sa nachádzalo mimo jej sféry vplyvu, resp. dosahu. Na podporu svojich tvrdení poukazuje na rozhodovaciu činnosť SDEÚ týkajúcu sa najmä rozsahu dôkazného bremena, ktorého unesenie možno od daňového subjektu oprávnene žiadať.

18. Ústavný súd poukazuje na závery krajského súdu rozhodujúceho o správnej žalobe sťažovateľky, ktorý, ako konštatoval aj najvyšší súd v napadnutom rozsudku, vyčerpávajúcim spôsobom zdôvodnil, že je v prvom rade povinnosťou daňového subjektu preukázať reálnosť transakcií, pričom už pred vstupom do obchodnoprávneho vzťahu je primerané a legitímne žiadať od daňového subjektu určitú mieru opatrnosti, resp. starostlivosti pri výbere svojho obchodného partnera. Miera toho, čo možno pripísať na ťarchu daňového subjektu a čo sa nachádza mimo jeho sféry vplyvu, záleží od konkrétneho prípadu, a preto aj vyhodnotenie miery zaťaženia daňového subjektu dôkazným bremenom nie je možné paušalizovať.

19. V konkrétnom prípade, ako uviedli všeobecné súdy, správca dane sám realizoval rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyplynuli len ďalšie pochybnosti týkajúce sa skutočnej realizácie zdaniteľných obchodov, pričom sťažovateľka na preukázanie uskutočnenia sporných transakcií

predložila iba daňové doklady – faktúry. V jej neprospech svedčilo aj opakované vyjadrenie splnomocneného zástupcu sťažovateľky, že predmetných dodávateľov si žiadnym spôsobom nepreverovala a dosiaľ ani nepreveruje.

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

21. Námietky sťažovateľky o nevysporiadaní sa s ňou predloženou judikatúrou SDEÚ ústavný súd rovnako nepovažuje za opodstatnené. K namietanému rozhodnutiu SDEÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen) zaujal stanovisko krajský súd, ktorý konštatoval neaplikovateľnosť záverov tohto rozhodnutia na prejednávanú vec z dôvodu, že nešlo o posúdenie možnosti daňového subjektu mať vedomosť o možnom podvodnom charaktere jednotlivých dodávok v rámci reťazca zdaniteľných obchodov. V tomto prípade vôbec nešlo o tzv. reťazec, išlo o dodanie tovaru, resp. služieb dodávateľov z tuzemska, pričom sporným bolo vykonanie transakcie osobou dodávateľa.

22. Je pravdou, že k rozsudku SDEÚ vo veci C-277/14 (PPUH Stehcemp) z 22. októbra 2015 všeobecné súdy nezaujali žiadne stanovisko, na druhej strane svoje závery opierali o rozsiahlu rozhodovaciu prax SDEÚ v iných prípadoch, na ktoré odkazuje aj predmetné rozhodnutie SDEÚ. Sťažovateľka poukázala na to, že v tomto prípade nekontaktnosť, resp. sídlo spoločnosti v spustnutej budove vylučujúce podnikanie, nepodanie daňového priznania, absencia potrebného predmetu podnikania nemali byť dôvodom na odopretie práva na odpočet DPH. Ústavný súd uvádza, že v predmetnej veci SDEÚ konštatoval: „Ustanovenia šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamieta právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

23. V citovanom prípade existovala poľská právna úprava, v zmysle ktorej bolo výslovne ustanovené, že ak bola dodávateľom osoba, na ktorú sa v zmysle príslušnej právnej úpravy nazeralo ako na neexistujúci subjekt, daňový subjekt bez ďalšieho nemá právo na o. i. vrátenie dane zaplatenej na vstupe. Spoločnosť Stehcemp od dodávateľa dostala doklady preukazujúce jednak jeho existenciu ako obchodnej spoločnosti, ako aj pridelenie daňového identifikačného čísla, čím preukazovala svoje konanie v dobrej viere. Záver SDEÚ hovorí v podstate o nemožnosti nezohľadniť opatrenia prijaté subjektom dane a bez ďalšieho odmietnuť právo na vyplatenie odpočtu DPH, teda požaduje zohľadnenie možnosti zdaniteľnej osoby nadobudnúť vedomosť

o prípadnej účasti na podvode DPH: „Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej právo na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli súčasťou podvodu spáchaného subjektom na vstupe, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 59, ako aj uznesenie Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 37).“ (bod 51 citovaného rozhodnutia SDEÚ).

24. Záver o odopretí práva na odpočet DPH v prípade sťažovateľky je však postavený na iných dôvodoch, a to na nepreukázaní, že k dodaniu tovarov, resp. služieb došlo dodávateľom uvedeným na príslušnom daňovom doklade za situácie, keď sťažovateľka nepreukázala prijatie žiadnych opatrení zamedzujúcich jej možnú účasť na podvodnom konaní.

25. Z uvedených dôvodov ústavný súd nezistil v argumentácii najvyššieho súdu uvedenej v napadnutom rozsudku tvrdenú arbitrárnosť, resp. nedostatok odôvodnenia.

26. Rovnaký záver možno vysloviť aj vo vzťahu k označenému základnému právu podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, keď ústavný súd nezaznamenal možnosť porušenia základného práva na rovnosť účastníkov konania, ktorého porušenie nebolo zo strany sťažovateľky zvlášť argumentačne podporené. Napokon ústavný súd nezistil ani možnosť zásahu najvyššieho súdu do majetkovej sféry sťažovateľky a s tým súvisiace porušenie práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a čl. 1 dodatkového protokolu, keďže ňou uvedené tvrdenia nepredstavovali reálne spochybnenie opodstatnenosti záveru najvyššieho súdu uvedeného v napadnutom rozsudku.

27. Ústavný súd preto dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom a obsahom označených základných práv neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol reálne dospieť k záveru o ich porušení. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

III.2. K namietanému porušeniu práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru:

28. 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.

29. 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. Engellovských 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.

30. Čo sa týka čl. 13 dohovoru, jeho uplatňovanie musí nadväzovať na aspoň obhájiteľné tvrdenie (arguable claim) o porušení iného práva chráneného dohovorom (napr. rozhodnutie vo veci Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. 3. 1983). Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv zaručených dohovorom (Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu, rozsudok z 27. 4. 1988, séria A, č. 131, rovnako nálezy ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, sp. zn. IV. ÚS 325/2011 a sp. zn. I. ÚS 538/2013).

31. Citovaná judikatúra ESLP potvrdzuje zrejmú súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru s ostatnými právami, ktoré dohovor zaručuje, a keďže ústavný súd zistil, že v danom prípade k porušeniu práva sťažovateľky zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru, ako aj čl. 1 dodatkového protokolu najvyšším súdom ani nemohlo dôjsť, uzavrel, že najvyšší súd neporušil ani právo sťažovateľky zaručené čl. 13 dohovoru.

32. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky aj v časti namietaného porušenia čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

III.3 K žiadosti o ustanovenie právneho zástupcu:

33. Ako bolo v bode 13 odôvodnenia uvedené, jedným z predpokladov pre ustanovenie právneho zástupcu na konanie pred ústavným súdom je aj to, že nejde o zrejme bezúspešné uplatňovanie nároku na ochranu ústavnosti. Závery ústavného súdu uvedené v tomto rozhodnutí svedčia o nesplnení tejto podmienky (m. m. III. ÚS 265/2014, I. ÚS 210/2019, IV. ÚS 48/2021), čo viedlo k nevyhoveniu žiadosti sťažovateľky o ustanovenie právneho zástupcu na konanie pred ústavným súdom aj bez posudzovania jej majetkových pomerov (výrok 2 tohto uznesenia).

34. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok už pri jej predbežnom prerokovaní, rozhodovanie o ďalších jej 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 17. augusta 2021

Libor DUEA
predseda senátu