



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 327/2023-14

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku (sudca spravodajca) a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **MEDIN Plus, s. r. o.**, Kostolná-Záriečie 149, IČO 36 328 855, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Gelnická 33, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžfk/32/2021 z 31. januára 2023 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 doručenou ústavnému súdu 9. mája 2023 domáha vyslovenia porušenia svojich základných práv na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Tiež navrhuje zrušiť namietaný rozsudok a priznať náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľka mala obchodného partnera v Českej republike (spoločnosť PROTECO PRAHA, spol. s r. o.), ktorý na českom trhu obchodoval s poľnohospodárskymi komoditami dlhé roky a mal v záujme vyviešť zo Slovenska tovar (repku olejnú), pričom ako sprostredkovateľa oslovil sťažovateľku. Spoločnosť WELLFIN, s. r. o., obilniny nepestovala, ale prevažne ich nakupovala od spoločnosti RATMAX s. r. o.

3. Sťažovateľka si uplatnila odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z faktúr od dodávateľa WELLFIN, s. r. o., za dodávku repky olejnej v celkovom množstve 834,53 tón v celkovej sume 490 703,64 eur so základom dane 408 919,94 eur a 20 % DPH vo výške 84 783,94 eur.

4. V zdaňovacom období apríl 2012 (ďalej len „kontrolované zdaňovacie obdobie“) sa sťažovateľka zaoberala nákupom a predajom veterinárnych liečiv v tuzemsku a nákupom a predajom repky olejnej v rámci trojstranného obchodu pre prvého odberateľa, ktorým bola spoločnosť PROTECO

PRAHA, spol. s r. o., a druhého odberateľa, ktorým bola maďarská spoločnosť KLANEX Kft. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol z daňovej kontroly z 20. mája 2014.

5. Správca dane (v poradí prvým) rozhodnutím z 10. februára 2014 sťažovateľke nepriznal nadmerný odpočet DPH za kontrolné zdaňovacie obdobie vo výške 80 907,26 eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť vo výške 82 863,89 eur. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) (v poradí prvým) rozhodnutím z 28. mája 2014 potvrdil rozhodnutie správcu dane. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) (v poradí prvým) rozsudkom č. k. 13S/192/2014 z 11. mája 2016 zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil na ďalšie konanie. Na základe podania kasačnej sťažnosti žalovaného Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“) (v poradí prvým rozsudkom) rozsudkom č. k. 1SŽf/88/2016 z 12. decembra 2017 potvrdil rozsudok správneho súdu s odôvodnením, že závery daňových orgánov sa javia ako zmätočné a nezrozumiteľné.

6. Správca dane rozhodnutím zo 4. decembra 2018 určil sťažovateľke rozdiel dane vo výške 81 820,30 eur na DPH za kontrolné zdaňovacie obdobie, a to znížením nadmerného odpočtu zo sumy 80 907,26 eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť 913,04 eur s odôvodnením, že sťažovateľka si uplatnila odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa WELLFIN, s. r. o., za dodávku repky, pri ktorej neboli preukázané skutočnosti týkajúce sa pôvodu tovaru reálnej existencie tovaru, a zároveň z dôvodu porušenia § 45 ods. 1 písm. a) a § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keď si uplatnila oslobodenie od dane ako prvá dodávateľka tovaru, ktorý nebol prepravený druhému odberateľovi. Ďalej zistil, že sťažovateľka porušila aj § 49 ods. 5 zákona o DPH tým, že si uplatnila právo na odpočítanie dane z pohonných látok z celkovej hodnoty nakúpeného tovaru.

7. Správca dane ďalej zistil, že tovar sa mal od spoločnosti RATMAX s. r. o. prostredníctvom dodávateľa WELLFIN, s. r. o., dostať k sťažovateľke, ktorá ho mala následne dodať v rámci trojstranného obchodu odberateľovi PROTECO PRAHA, spol. s r. o., a ten ho mal následne dodať maďarskému odberateľovi KLANEX Kft., ktorý ho mal opätovne bez vykládky v Maďarsku dodať na Slovensko spoločnosti RATMAX, s. r. o. Správca dane spochybnil existenciu tovaru (repky olejnej), ktorý mal byť predmetom jednotlivých dodávok.

8. Rozhodnutím žalovaného bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane. Sťažovateľka sa správnou žalobou z 27. augusta 2019 na správnom súde domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného len v časti neuznaného odpočtu DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s. r. o., za dodanie repky. Správny súd správnu žalobu sťažovateľky rozsudkom č. k. 11S/151/2019 z 9. februára 2021 zamietol podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

9. Kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľky namietaným rozsudkom zamietol ako nedôvodnú podľa § 461 SSP. Kasačný súd zhodne so správnym súdom považovali za preukázané, že sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane.

II.

10. Sťažovateľka argumentuje, že kasačný súd jej v namietanom rozsudku nedal jasnú a presvedčivú odpoveď na podstatné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany, ktorá sa mala sťažovateľke poskytnúť. Tvrdenia kasačného súdu sú podľa jej názoru v extrémnom rozpore so zisteným skutkovým stavom. Sťažovateľka v správnej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti namietala, že správne orgány postupovali v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, pričom neprihliadli na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, a listinné dôkazy neboli hodnotené v ich vzájomnej súvislosti s inými dôkazmi, najmä:

- i) ak sú faktúry a iné listinné dôkazy súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov, nebol dôvod pochybovať o ich správnosti a hodnovernosti,
- ii) v odpovedi českej daňovej správy (na žiadosť o MVI) bolo potvrdené, že trojstranný obchod prebehol (druhý odberateľ KLANEX Kft. potvrdil prvému odberateľovi PROTECO Praha, spol. s r. o., dodanie tovaru v požadovanom množstve a kvalite a až na základe uvedeného potvrdenia bola preukázaná platba od sťažovateľky pre dodávateľa WELLFIN, s. r. o.),
- iii) správca dane bez racionálneho zdôvodnenia vyslovil záver, že prijatie zamestnanca nemá vplyv a ani nepreukazuje existenciu deklarovaného tovaru,
- iv) pani [REDAKOVANÉ] (údajná obchodná zástupkyňa dodávateľa WELLFIN, s. r. o) organizovala nakládky repky, pričom pri jej vypočutí mohla správcovi dane poskytnúť relevantné informácie o priebehu obchodov a prepravy. Rovnako správca dane nevypočul pána [REDAKOVANÉ] (konateľa odberateľa KLANEX Kft.) a pána [REDAKOVANÉ] (konateľa kupujúcej spoločnosti PROTECO PRAHA, spol. s r. o.).

11. Namietla, že uvedené argumenty mali pre rozhodnutie podstatný význam, no kasačný súd sa obmedzil len na oznámenie finálneho záveru, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke tovaru, resp. jeho existencii oprel o formálne doklady (faktúry, CMR a skladovú evidenciu).

III.

12. V preskúmvanej veci bola spornou otázka, či sťažovateľka preukázala splnenie hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na odpočítanie DPH zo sporných faktúr vystavených dodávateľskou spoločnosťou v kontrolovanom zdaňovacom období.

13. Vo vzťahu k namietanému rozsudku treba poukázať na povahu a špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (IV. ÚS 127/2012). Z rozhodovacej činnosti ústavného súdu vyplýva, že namietaný rozsudok kasačného súdu nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom správneho súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami orgánov verejnej správy, ktoré im predchádzali (III. ÚS 702/2021, III. ÚS 557/2022).

14. Správny súd dospel k záveru, že správca dane zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných spornými faktúrami a snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci. Na základe rozsiahleho šetrenia bolo zistené, že nielen u dodávateľa WELLFIN, s. r. o, ale ani na jednom článku obchodného reťazca sa nepreukázala materiálna existencia tovaru. Na základe tejto skutočnosti existovali pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru dodávateľom WELLFIN, s. r. o., uvedeným na sporných faktúrach. Vzhľadom na to, že sťažovateľka, na ktorej spočíva dôkazné bremeno, spoľahlivo nepreukázala, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie uznaný ako oprávnený.

15. Správny súd sa k námietke sťažovateľky o nevykonaní výsluchu pani [REDAKOVANÉ] vyjadril a uviedol, že vzťah pani [REDAKOVANÉ] k obchodnej spoločnosti WELLFIN, s. r. o., nebol preukázaný. Sťažovateľka si žiadnym spôsobom nepreverila, či pani [REDAKOVANÉ] bola schopná konať za dodávateľa WELLFIN, s. r. o. Z dožiadania na Sociálnu poisťovňu vyplynulo, že pani [REDAKOVANÉ] nebola v zamestnaneckom vzťahu s dodávateľom WELLFIN, s. r. o., a ani nevykonávala žiadnu podnikateľskú činnosť, a preto nebolo možné, aby vykonávala činnosť obchodného zástupcu. Výsluch pána [REDAKOVANÉ] a pani [REDAKOVANÉ] bol realizovaný formou dožiadania, pričom správca dane nedokáže ovplyvniť, akým spôsobom sa dožiadanie realizuje. Správny súd nepovažoval nevykonanie výsluchu pani [REDAKOVANÉ] a výsluch pána [REDAKOVANÉ] a pani [REDAKOVANÉ] v neprítomnosti sťažovateľky za porušenie ustanovení Daňového poriadku (bod 12 namietaného rozsudku). Správny súd nevykonával výsluch pána [REDAKOVANÉ] a pani [REDAKOVANÉ], pretože správne orgány zistili, že nie je zástupcom dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s. r. o. (bod 23 namietaného rozsudku).

16. Správny súd k námietke sťažovateľky týkajúcej sa jej vedomosti o podvodnom konaní uviedol, že každý fiktívny obchod vykazuje znaky daňového podvodu, a pokiaľ sa sťažovateľka zapojila do fiktívneho obchodovania, je nemysliteľné, aby o tom nemala vedomosť, pretože prijatie faktúry bez reálneho dodania tovaru je jasným dôkazom takejto vedomosti (bod 14 namietaného rozsudku).

17. K námietke sťažovateľky týkajúcej sa nekontaktnosti spoločnosti KLANEX Kft. správca dane poukázal na omyl v protokole (namiesto spoločnosti KLANEX Kft. mali byť uvedené spoločnosti PLATINA STAR Kft. a AMMINPEX 2007 Kft). Správny súd konštatoval, že zo zistených skutočností vyplýva, že prepravu tovaru v rámci trojstranného obchodu odberateľovi KLANEX Kft. sa nepodarilo preukázať tak, ako to bolo deklarované sťažovateľkou (resp. zistené z CMR dokladov). Spoločnosť PLATINA STAR Kft. nevlastnila vozidlá uvedené na prepravných dokumentoch, pričom zo šetrenia maďarskej finančnej správy bolo preukázané, že išlo zväčša o osobné automobily. Zo zistení vo vzťahu k ďalšej prepravnej spoločnosti AMMINPEX 2007 Kft. vyplýva, že majitelia vozidiel uvedených na prepravných dokumentoch pre uvedenú spoločnosť nevykonali žiadnu prepravu. Spoločnosť PLATINA STAR Kft. je nekontaktná a spoločnosť AMMINPEX 2007 Kft. potvrdila, že deklarovanú prepravu nevykonala. Sťažovateľke sa teda nepodarilo preukázať, že v rámci trojstranného obchodu skončil tovar u deklarovaného konečného odberateľa (bod 17 namietaného rozsudku).

18. Správny súd sťažovateľke vytkol, že okrem formálnych dokladov (zmlúv a faktúr) nepreukázala existenciu tovaru, ktorý mala nadobudnúť od dodávateľa WELLFIN, s. r. o., žiadnymi inými listinami, kto a kde danú komoditu (repku olejnú) vypestoval a ako sa od producenta dostala

k sťažovateľke. Pôvod tovaru sa nepodarilo preukázať ani u pôvodného dodávateľa (Start Team s. r. o.), ktorý bol nekontaktný. Sťažovateľkou predložené faktúry a listinné dôkazy nie sú súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca (bod 23 namietaného rozsudku). Na strane sťažovateľky nebolo preukázané ani skladovanie tovaru, pretože nemalá vlastné ani prenajaté priestory na tento účel. Rovnako sťažovateľka nemala vedomosť o okolnostiach prepravy tovaru, ktorý sama nevidela ani žiadnym spôsobom nekontrolovala (bod 36 namietaného rozsudku). Správne orgány poukázali na skutočnosť, že samotná sťažovateľka sa dopustila daňového podvodu (tzv. karuselových podvodov), pretože v nepriznaní nároku na odpočítanie dane v spojení s nepriznaním nadmerného odpočtu ide o najjednoduchší spôsob, ako kompenzovať nevymožiteľnú daň od dodávateľov RATMAX s. r. o. a JAMBUL s. r. o. a zaručiť daňový výnos.

19. Medzi namietaným rozsudkom kasačného súdu a namietaným porušením práv sťažovateľky niet príčinnej súvislosti. Rozsudok kasačného súdu je jasne a dostatočne odôvodnený, nie je poznačený zjavným omylom či už v skutkových zisteniach alebo v právnom posúdení. Z uvedeného dôvodu preto ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky 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.

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

V Košiciach 29. júna 2023

Robert Šorl
predseda senátu