



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 553/2022-17

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Laššákovej a sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **KASATKIN Recovery, k. s.**, Komenského 14A, Banská Bystrica, **správkyne konkurznej podstaty úpadcu BBK AGRO, s. r. o. „v konkurze“**, IČO 44 095 066, Rudohorská 33, Banská Bystrica, zastúpenej advokátskou kanceláriou KASATKIN & PARTNERS s. r. o., Čajakova 13, Bratislava, v mene ktorej koná advokát JUDr. Alexander Kasatkin, LL.M., proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 5/2020 z 22. júla 2022 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 a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 17. októbra 2022 domáha vyslovenia porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 3Sžfk 5/2020 z 22. júla 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka sa správnou žalobou domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) z 19. marca 2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočky Senica (ďalej len „správca dane“), z 3. augusta 2017, ktorým úpadkyni BBK AGRO, s. r. o. „v reštrukturalizácii“, vo vyrubovacom konaní 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“) určil rozdiel v sume 92 565,12 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2012, nepriznal

nadmerný odpočet v sume 87 359,47 eur a vyrubil daň v sume 8 205,65 eur, pretože daňové orgány neuznali uplatnený odpočet DPH pri dodaní tovaru od iného platiteľa dane v tuzemsku ([REDACTED]), keď spochybnil reálnu existenciu obchodovaného tovaru a obchodnú činnosť a neuznali uplatnené právo na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do iného členského štátu EÚ maďarským odberateľom. Daňová kontrola sa začala 11. februára 2013 a protokol bol doručený sťažovateľke 12. decembra 2016. Z dôvodu potreby realizácie medzinárodnej výmeny informácií s orgánmi maďarskej daňovej správy bola daňová kontrola prerušená od 22. augusta 2013 do 22. novembra 2016.

3. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 14S/42/2018 z 11. júla 2019 správnu žalobu sťažovateľky zamietol ako nedôvodnú a poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci č. k. 3Sžf/45/2015 z 27. júla 2016 (R 60/2016), v zmysle ktorého možno považovať za zákonný dôkaz protokol z daňovej kontroly, ktorá bola prerušená pre účely medzinárodnej výmeny informácií. K samotnému daňovému základu krajský súd uviedol, že v administratívnom konaní bol dostatočne spochybnený reálny základ deklarovaných zdaniteľných plnení. K námietke rozloženia dôkazného bremena krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžf/30/2017 z 30. januára 2018 (R 39/2018), z ktorého vyplýva, že v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca je správca dane oprávnený žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúce z rizika podnikateľskej zodpovednosti. Krajský súd konštatoval, že nemožno uznať uplatnený nárok na odpočítanie DPH zaplatenej za kúpu tovaru, ktorého existenciu sa nepodarilo preukázať deklarovaným dodávateľom ([REDACTED]), ako ani priznať oslobodenie od DPH, pretože v konaní sa nepodarilo preukázať sťažovateľom deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru odberateľom registrovaným pre daň v inom členskom štáte (maďarské obchodné spoločnosti [REDACTED]).

4. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že ju ako nedôvodnú zamietol. V odôvodnení najvyšší správny súd poukázal na to, že z obsahu kasačnej sťažnosti sú zrejmé nesprávnosti v popise skutkových okolností veci (nesprávne identifikovaný protokol z daňovej kontroly, nesprávny dátum skončenia daňovej kontroly, hodnotenie výpovede svedka, ktorý nevystupoval v administratívnom konaní, daňové subjekty dodávateľov a odberateľov, ktoré v príslušnom zdaňovacom období neboli deklarovaní za obchodných partnerov), sťažnostná argumentácia je preto natoľko zmätočná, že sa ňou najvyšší správny súd nemohol vecne zaoberať, čím sťažovateľka nepreukázala naplnenie kasačných dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“). Napriek označeniu kasačného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP (odklon od ustálenej judikatúry) sťažovateľka neuviedla právne posúdenie veci krajským súdom, ktoré považuje za nesprávne, a v čom spočíva tvrdená nesprávnosť. Kasačnú sťažnosť preto najvyšší správny súd zamietol podľa § 461 SSP, keďže napriek vymedzeniu náležitostí kasačnej sťažnosti došlo pri opísaní rozhodujúcich skutkových a právnych okolností sťažnostných bodov k závažným pochybeniam a nezrovnalostiam, najmä vo vzťahu k skutkovým okolnostiam uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, na ktoré musel kasačný súd prihliadnuť a vysloviť jej nedôvodnosť.

II. Argumentácia sťažovateľky

5. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. 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“)] namieta, že v jej veci bola daňová kontrola prerušená viac ako 1 rok z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, pričom toto prerušenie presiahlo v nariadení povolenú dobu 3 mesiacov (resp. dobu 6 mesiacov uvedenú v smernici), po ktorej márnym uplynutím *ex lege* pominuli dôvody, pre ktoré sa kontrola prerušila, bola predmetná kontrola vykonávaná výrazne nad maximálne zákonom povolenú dobu 1 roka, a teda bola vykonávaná nezákonne. Na prerušenie predmetnej kontroly na dlhšie ako 3, resp. 6 mesiacov nemožno prihladať, t. j. nemôže spôsobiť právny účinok predpokladaný zákonom – spočívajúce lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Lehota na ukončenie daňovej kontroly sa teda nepredĺžila. V tejto súvislosti sťažovateľka poukázala na nález ústavného súdu č. k. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010. Následkom nezákonného prerušenia predmetnej kontroly a jej nezákonného výkonu nad zákonom povolenú dobu 1 roka je to, že protokol z predmetnej kontroly nadobudol charakter nezákonne získaného dôkazu, ktorý v následnom daňovom (vyrubovacom) konaní preto v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku nebolo možné použiť ako dôkaz. Keďže však v predmetnom daňovom konaní použitý bol, došlo tak k naplneniu dôvodu zrušenia rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

Sťažovateľka tiež namieta, že najvyšší správny súd sa nezaoberal otázkou aplikácie nariadenia a jeho právnej sily, ktorá je podľa jej názoru jednou z kľúčových otázok v spojení so skúmaním dodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

Tvrdí tiež, že správca dane, žalovaný, krajský súd, ako ani najvyšší správny súd nevykonali dokazovanie spôsobom, ktorý by garantoval jeho objektivitu, pretože nevzali do úvahy dôkazy svedčiace v prospech sťažovateľky ako daňového subjektu (ale iba tie v jej neprospech). Prípadne dostatočne nevysvetlili, prečo neakceptovali dôkazy, ktoré svedčili v prospech sťažovateľky a ktoré navrhovala vykonať ako dôkazy obsiahnuté vo vyšetrovacom spise vedenom pre trestné konanie. Sťažovateľka ich považuje za novoobjavené dôkazy, ktorými žalované správne orgány disponovali už v čase svojho rozhodovania a ktoré preukazujú opak záverov správnych orgánov. Tieto neboli v kasačnom konaní zohľadnené, najvyšší správny súd sa s nimi nijak nevysporiadal, tieto v rozhodovacej činnosti opomenul a ich nevykonanie nijak nezdôvodnil.

Najvyšší správny súd sa priklonil k záveru, že sťažovateľka sa zúčastnila konania, ktoré bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Sťažovateľka si myslí, že úmysel a vedomosť sťažovateľky o podvodnom konaní v reťazovej transakcii mal zisťovať a preukazovať správca dane. Záver, podľa ktorého správca dane nemusel zisťovať subjektívnu stránku vo vzťahu k údajným podvodným konaniam, je nezákonný a v tomto smere bolo porušené právo sťažovateľky na súdnu ochranu a na spravodlivé konanie.

III. Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

6. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktoré

sťažovateľka vzhladla v nezákonnosti daňovej kontroly, neobjektívnom dokazovaní v administratívnom konaní, ktoré správne súdy nenapravili, ako aj nesprávnom právnom posúdení povinnosti daňových orgánov preukazovať subjektívnu vedomosť a úmysel sťažovateľky v prípade podvodného konania v reťazovej transakcii, na ktorej bola účastná.

III.1. K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:

7. Ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci a nedopustil sa takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (daňového poriadku, Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu 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 nereflekovali ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti, ktorú vyhodnotil ako zmätočnú, keďže sťažnostná argumentácia nezodpovedala sťažovateľkou deklarovanejmu stavu obchodných prípadov v správnom konaní ani správcom dane zadokumentovaným stavom obchodných prípadov v posudzovanom období, za ktoré daňová kontrola prebiehala.

8. Nad rámec uvedeného ústavný súd dodáva, že ťažiskovou časťou ústavnej sťažnosti bola argumentácia sťažovateľky o neprimeranosti dĺžky daňovej kontroly, nezákonnom prerušení daňovej kontroly s dôsledkom nezákonnosti poznatkov získaných daňovou kontrolou a obsiahnutých v protokole o daňovej kontrole. V tejto súvislosti ústavný súd upriamuje pozornosť na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci C-186/2020, [REDACTED] z 30. septembra 2021, v ktorom Súdny dvor poskytol odpoveď na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky okrem iného takto: „Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanovenej týmto nariadením.“ S poukazom na § 191 SSP vytýkané pochybenie orgánov finančnej správy, spočívajúce v neprimeranej dĺžke daňovej kontroly, aj vzhladom na závery rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-186/2020 nie je natoľko intenzívnym podstatným pochybením, ktoré by zakladalo dôvod na hodnotenie protokolu o daňovej kontrole ako nezákonnom dôkaze ani dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

9. Námietky sťažovateľky proti záverom rozsudku krajského súdu (správneho súdu prvého stupňa, pozn.) o umelom vsunutí sťažovateľky do obchodného reťazca bez ekonomickej kauzy a podnikateľského opodstatnenia ústavný súd hodnotí len ako súčasť sťažnostnej argumentácie sťažovateľky bez ústavnoprávnej relevancie, keďže predmet prieskumu ústavného súdu je vymedzený petitom ústavnej sťažnosti, je teda obmedzený na napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu, ktorý sa vecne nemohol zaoberať kasačnou sťažnosťou pre absenciu relevantnej a priliehavej argumentácie v dôsledku zmätočnosti obsahu kasačnej sťažnosti.

10. Uvedené platí aj vo vzťahu k namietanému hodnoteniu vedomosti a úmyslu sťažovateľky vo vzťahu k podvodnému konaniu. Napriek uvedenému ústavný súd dodáva, že vedomosť a úmysel

sťažovateľky majú relevanciu ako znak skutkovej podstaty trestného činu pri prípadnom vyvodzovaní trestnoprávnej zodpovednosti. V daňovom administratívnom konaní sťažovateľka nesie zodpovednosť za správnosť, pravdivosť a úplnosť vedenia účtovníctva a dôkazné bremeno na strane správcu dane pri zisťovaní skutočnej daňovej povinnosti daňového subjektu zahŕňa povinnosť preveriť túto správnosť a úplnosť účtovných dokladov a v prípade zistenia pochybností o pravdivosti či úplnosti účtovných dokladov preukázať okolnosti, z ktorých táto pochybnosť vyplýva. V prípade unesenia dôkazného bremena správcom dane v tomto rozsahu nastáva presun dôkazného bremena na daňový subjekt, aby inými dôkazmi ako daňovými dokladmi preukázal realizáciu obchodných prípadov, ku ktorým účtovné doklady boli spochybnené správcom dane. Vo vzťahu k výskytu podvodného konania v rámci reťazových obchodov na strane iných daňových subjektov je povinnosťou kontrolovaného subjektu zapojeného do tohto reťazca preukázať len, že prijal všetky opatrenia s cieľom eliminácie rizika spojeného s prípadnou účasťou na podvodnom konaní. Nie je povinnosťou správcu dane preukazovať vedomosť či úmysel kontrolovaného daňového subjektu o podvodnom konaní iných subjektov zapojených do reťazových transakcií. Ústavný súd teda nezistil pochybenie na strane najvyššieho správneho súdu, ktorý sa vecne jednotlivými obchodnými prípadmi a dôkazným bremenom správcu dane nezaoberal, keďže kasačná sťažnosť bola formulovaná zrejme nesprávne.

11. Vo vzťahu k nezohľadneniu dôkazov z iného (trestnoprávneho, pozn.) konania, ktoré mali svedčiť v prospech sťažovateľky, ústavný súd dodáva, že nie je súdom vyhľadávacím a sťažovateľka tieto dôkazy ústavnému súdu nepredložila. No zároveň platí, že ich ani účinne neuplatnila v konaní pred kasačným súdom, teda táto námietka je uplatňovaná až v konaní pred ústavným súdom, čo spôsobuje jej neprípustnosť.

12. Vychádzajúc z uvedených zistení, ústavný súd preto dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a obsahom označeného ústavného práva sťažovateľky neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol ústavný súd reálne dospieť k záveru o jeho porušení. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

III.2. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:

13. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, 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 ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Európsky súd pre ľudské práva vo veci Ferrazzini proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „*a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní*“.

14. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania všeobecných súdov vymedzený v I. časti tohto uznesenia ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo

k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017).

15. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v časti týkajúcej sa námietky porušenia práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

16. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 30. novembra 2022

Jana Lašáková
predsedníčka senátu