



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 368/2023-16

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miroslava Duriša a sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Libora Duľu v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **BIOCENTRUM, s. r. o.**, SNP 57, Želiezovce, IČO 36 283 185, zastúpenej **JÁNSKÝ & PARTNERS s. r. o.**, advokátskou kanceláriou, Štúrova 13, Nitra, IČO 47 249 650, konajúcou prostredníctvom advokáta a konateľa JUDr. Martina Jánského, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 5 Sfk 92/2022 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.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 5. júna 2023 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. Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej priložených vyplýva, že Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) ako prvostupňový správny orgán rozhodnutím č. 100274668/2017 z 13. februára 2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 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 určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 16 612,68 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2015, teda znížil nadmerný odpočet za dané zdaňovacie obdobie zo sumy 40 987,53 eur na sumu 24 374,85 eur, čo po skutkovej stránke odôvodnil tým, že v daňovom konaní neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

3. Sťažovateľka podala proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 100829925/2017 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. 11 S 96/2017-121 z 22. augusta 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 správny súd rozsudkom č. k. 1 Sžfk 84/2020 z 29. novembra 2021 tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

5. Krajský súd vo veci opäť rozhodol rozsudkom č. k. 11 S 152/2021-241 z 11. mája 2022 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“), ktorým žalobu sťažovateľky ako nedôvodnú zamietol. Uviedol, že sťažovateľka v podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane nenavrhol vykonať dokazovanie výsluchom svedkov, ktorých uvádza v samotnej žalobe, v správnom súdnom konaní dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t. j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdneho konania. Na základe tejto dôkaznej situácie správny súd konštatoval, že treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že sťažovateľka nepreukázala ňou deklarovajúcu obchodnú transakciu. Ďalej uviedol, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako tvrdí daňový subjekt. Preverovaním sťažovateľkou tvrdených obchodných transakcií v mesiaci júl 2015 správca dane zistil, že deklarované obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako to je uvedené na sťažovateľkou predložených dokladoch, táto okrem faktúr a dokladov z elektronickej registračnej pokladne za zdaňovacie obdobie júl 2015 žiadnym spôsobom nepreukázala uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany jej dodávateľa [REDAKOVANÉ]. Podľa názoru krajského súdu daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach. Na základe tejto skutočnosti správny súd konštatoval, že dodanie tovarov sťažovateľkou jej dodávateľom nebolo preukázané ani predloženými dokladmi, ale ani výpoveďami konateľa dodávateľa. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu správny súd uzavrel, že v predmetnej veci dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, keďže táto je v daňovom konaní primárne na strane sťažovateľky, ktorá má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo sťažovateľke v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcou dane i umožnené. Sťažovateľka bola zo strany správcu dane preukázateľne vyzývaná, aby predložila doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby preukázala reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení deklarovanych na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období.

6. Sťažovateľka podala proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov. Sťažovateľka namietala, že dostatočným spôsobom preukázala reálne dodanie zdaniteľného plnenia deklarovanej subjektom, keď v zmysle rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sa táto skutočnosť štandardne preukazuje zo strany daňového subjektu prijatou faktúrou a ďalšími príslušnými dokumentmi, ako sú dodacie listy, pričom v takomto prípade daňový subjekt vyčerpáva svoje vlastné dôkazné bremeno, t. j. dôkazné bremeno

daňového subjektu nie je absolútne, tzn. na strane správcu dane spočíva dôkazné bremeno preukázať, že k reálnemu dodaniu zdaniteľného plnenia nedošlo, pričom táto skutočnosť musí byť preukázaná hodnoverným spôsobom.

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 sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno, pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, pri ktorých dôkazné bremeno spočíva na osobe uplatňujúcej si právo na odpočítanie dane. K námietke sťažovateľky o neprimeranom dôkaznom bremene, konkrétne že nemá povinnosť kontrolovať svojich dodávateľov alebo subdodávateľov a že správca dane má preukazovať podvodné konanie, kasačný súd poukázal na ustálenú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“), v zmysle ktorej preukázanie hmotnoprávnej podmienky dodania tovaru zdaniteľnou osobou prislúcha daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH (Ferimet, C-281/20, bod 38; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 33). K tomu zároveň SDEÚ doplnil, že zdaniteľná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34). V prejednávanej veci došlo zo strany správcu dane a žalovaného k spochybneniu jednej zo základných hmotnoprávných podmienok, ktorej preukázanie je na pleciach daňového subjektu, a to osoby dodávateľa, a tým teda aj jeho postavenia ako zdaniteľnej osoby. Tým, že správne orgány spochybnili, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] nemohla sťažovateľke dodať tovar tak, ako to bolo deklarované na dokladoch, spochybnili aj jednu z hmotnoprávných podmienok – postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správne orgány nepožadovali od sťažovateľky kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie jej priameho dodávateľa, čo je jej zákonnou povinnosťou, a preto na ňu neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno tak, ako to tvrdila sťažovateľka.

II.

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. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, ako aj s tam citovanou judikatúrou SDEÚ. Sťažovateľka konkrétne uvádza, že najvyšší správny súd v tomto smere nevysvetlil, prečo označený rozsudok najvyššieho súdu a v ňom citovanú judikatúru SDEÚ „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 SDEÚ, 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 SDEÚ 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.

III.

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. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 a judikatúry SDEÚ, 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 SDEÚ, 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 zdaniteľnému plneniu.

14. Najvyšší súd v rozsudku č. k. 3 Sžf 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 SDEÚ 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 SDEÚ 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 uvedeného vyplýva, 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.

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 prípade sťažovateľky znamená, že tu neexistovala osobitná potreba vysporiadať sa s ňou označenými rozhodnutiami najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 a rozsudkami SDEÚ, keďže závery z nich vyplývajúce nemali súvis s vecou sťažovateľky.

18. K námietke o neprimeranom zaťažení dôkazným bremenom pri preukazovaní uskutočnenia zdaniteľných obchodov ústavný súd poukazuje na odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu zhrnuté v bode 7 tohto uznesenia, s ktorým sa plne stotožňuje. Ústavný súd v podobných prípadoch považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcov 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, IV. ÚS 380/2021). Ústavný súd vníma taký prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak než len predložením spochybnených daňových dokladov.

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 spochybniť 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 (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ako zjavne neopodstatnenú.

21. Ústavný súd uvádza, že sťažovateľka sa na ústavný súd obrátila s ústavnými sťažnosťami proti rozsudku najvyššieho správneho súdu č. k. 2 Sžfk 1/2020 zo 16. decembra 2021 a rozsudku

najvyššieho súdu č. k. 4 Sžfk 6/2019 zo 14. januára 2020, ktorých predmetom bolo posúdenie kasačných sťažností smerujúcich proti rozsudkom správneho súdu, ktorý posudzoval zákonnosť rozhodnutí správcu dane a žalovaného pri určení rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie august 2015 a september 2015, sťažovateľka rovnako rozporovala záver o neunesení svojho dôkazného bremena týkajúceho sa preukázania uskutočnenia zdaniteľného plnenia od rovnakého dodávateľa ako v prejednávanej veci. O týchto ústavných sťažnostiach rozhodol ústavný súd uzneseniami č. k. IV. ÚS 554/2021-36 z 9. novembra 2021 a č. k. III. ÚS 159/2023-27 z 29. marca 2023 tak, že obe ústavné sťažnosti ako zjavne neopodstatnené odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde. Z dôvodu faktickej a právnej zhody, ako aj takmer identickej ústavnoprávnej argumentácie sťažovateľky ústavný súd plne odkazuje aj na závery označených uznesení, s ktorými sa stotožňuje a ktoré sú plne aplikovateľné aj na prejednanú vec.

22. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok už pri jej predbežnom prerokovaní, rozhodovanie o jej ďalších 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 10. augusta 2023

Miroslav Duriš
predseda senátu