



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 87/2022-28

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Straku (sudca spravodajca) a sudcov Roberta Šorla a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej PRO IURE – advokátska kancelária, s. r. o., Zámocká 32, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžfk/50/2019 z 25. marca 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 doručenou ústavnému súdu 29. júna 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a napokon práva na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“, alebo „kasačný súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie, ako aj priznať jej trovy konania vo výške 390,50 eur a tie následne vyplatiť jej právnej zástupkyňi.

2. Z ústavnej sťažnosti, napadnutého rozsudku a príloh sťažovateľky vyplýva nasledovný stav veci:

3. Napadnutým postupom a rozsudkom najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 2S/59/2016-72 z 5. decembra 2018, ktorým bola v zmysle § 190 SSP zamietnutá žaloba sťažovateľky proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 60785/2016 z 21. januára 2016,

ktoré potvrdzovalo rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 1549740/2015/9104403 z 27. októbra 2015.

4. Podstatným pre rozhodnutie najvyššieho súdu bolo posúdenie splnenia podmienok pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ako aj posúdenie povinnosti rozloženia dôkazného bremena.

5. Najvyšší súd považoval za dostatočne preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi, z ktorých vyplývalo, že sťažovateľka bola článkom „*zahmlenej reťaze*“ 12 obchodných spoločností vrátane sprostredkovateľa, podieľajúcich sa na obchodovaní s cukrom, pričom v nej figurovali subjekty zo Slovenskej republiky, Českej republiky, Estónska, Lotyšska, Litvy a pod. Viaceré zo subjektov ako na strane dodávateľa, tak na strane odberateľa sťažovateľky boli nekontaktné, nesídlili na deklarovanom sídle, nemali kancelárske priestory ani zamestnancov, prípadne mali len virtuálne sídla, nepodávali daňové priznania, ich konateľmi boli bezdomovci a pod., čo vyvolalo dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov. Pri niektorých článkoch obchodného reťazca ako na strane subdodávateľov, tak odberateľov prišlo k efektu „*miznúceho obchodníka*“, keď boli daňové subjekty nekontaktné, so správcom dane nekomunikovali, nereagovali na predvolania či výzvy, neplnili si daňové povinnosti a v čase ich preverovania boli opakovane prevádzané na nové osoby, či už na osoby s trvalým pobytom v inej krajine, ako je sídlo spoločnosti, alebo bezdomovcov.

6. Najvyšší súd konštatuje, že sťažovateľka síce predložila formálne doklady, no tie samé osebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, a že daňový subjekt je jednak povinný predložiť formálne doklady, no zároveň znáša aj dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní, že sa deklarované zdaniteľné obchody aj reálne uskutočnili. To predstavuje preukázanie reálneho dodania tovaru uvedeným dodávateľom sťažovateľke a jeho neskoršie dodanie sťažovateľkou uvedenému odberateľovi. Sťažovateľka však nepreukázala ani jedno. Najvyšší súd sa stotožnil so záverom krajského súdu, ako aj daňových orgánov, že v prípade sťažovateľky nebolo preukázané dodanie tovaru, jeho preprava, aký subjekt bol jeho konečným spotrebiteľom a ani samotná existencia tovaru.

7. Najvyšší súd poukázal na to, že neobstojí argument sťažovateľky, že správca dane spochybnil reálne dodanie tovaru sťažovateľke od jej bezprostredného dodávateľa [REDAKOVANÉ], až po tom, ako sa mu nepodarilo potvrdiť skoršie dodávky v obchodnom reťazci, čiže potvrdiť skutočnosti, na ktorých sa sťažovateľka nezúčastnila. Uvedené zistenia sa totiž týkajú oboch „smerov“ obchodného reťazca. Pokiaľ ide reálnu účasť spoločnosti [REDAKOVANÉ], ako sprostredkovateľa, to považuje najvyšší súd za nepreukázané a ekonomicky nezmyselné s poukazom na tvrdenie lotyšského odberateľa, ktorý mal sťažovateľku v pozícii dodávateľa nájsť na internete. Zo zistení správcu dane sa javí, že sprostredkovateľ bol len umelo vytvoreným „medzičlánkom“ obchodného reťazca.

8. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno, najvyšší súd uviedol, že už uvedené možno považovať za vyvrátiteľnú skutočnosť spojenú s osobou dodávateľa. Odberateľ (sťažovateľka) nepreukázal, že prijal všetky rozumné opatrenia v súvislosti s náležitou opatrnosťou v obchodnom styku. Tu sa najvyšší súd stotožnil s krajským súdom, že sťažovateľka nepreukázala, ako si preverovala dodávateľov, minimálne jej bezprostredného dodávateľa – [REDAKOVANÉ]. Neobstojí tu tvrdenie,

že sťažovateľka sa spoľahla na sprostredkovateľa, keďže ten len sprostredkúva kontakt. Je v záujme sťažovateľky, aby takéto preverenie preukázateľne uskutočnila a uniesla tak v tejto časti dôkazné bremeno.

9. Napokon najvyšší súd k sťažovateľkinej argumentácii judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie týkajúcej sa problematiky účasti daňového subjektu na podvode a toho, či o ňom vedel alebo mohol vedieť, uviedol, že predpokladom jej aplikácie je skutočnosť, že dodanie tovaru ako hmotnoprávna podmienka je nepochybne preukázané, čo v prípade sťažovateľky nie je. Tu je spochybnená samotná existencia tovaru, čiže nie je aplikovateľná na situáciu sťažovateľky. Aj dobromyseľnosť a dobrá viera sú aplikovateľné len v prípadoch nepochybného faktického dodania tovaru, čo nie je prípad sťažovateľky.

10. Vo zvyšku sa najvyšší súd stotožňuje s rozsudkom, zisteniami a závermi krajského súdu, ako aj daňových orgánov, ktoré považuje za racionálne a dostatočne odôvodnené.

II.

11. Argumentácia sťažovateľky voči napadnutému rozsudku spočíva najmä v tvrdení, že nie je si vedomá akéhokoľvek podvodného konania v rámci obchodného reťazca, a ak by k nemu aj došlo, nemôže to ovplyvniť jej finančné záujmy vo vzťahu k priznaniu DPH. Tvrdí, že nie je povinná preukazovať reálne dodanie tovaru či jeho existenciu, a že jej povinnosť, pokiaľ ide o dôkazné bremeno, končí predložením formálnych dokladov. Zároveň namieta arbitrárnosť napadnutého rozsudku, ktorý sa stotožňuje so závermi krajského súdu vychádzajúcimi zo skutkových zistení a rozhodnutí daňových orgánov, ako aj nevysporiadanie sa so všetkými jej námietkami v kasačnej sťažnosti.

III.

12. Ústavný súd nepatrí do systému všeobecných súdov, ale v zmysle čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. V dôsledku toho nie je oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu ani jeho posúdenie skutkového stavu. Ústavný súd nezastupuje všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Jeho úloha sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (m. m. III. ÚS 697/2021).

13. Pokiaľ ide o napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, treba poukázať na špecifickú povahu 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 hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Z toho vyplýva, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje len právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu

orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (podobne IV. ÚS 127/2012). Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ktorý konal ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a rozhodnutiami daňových orgánov, ktoré mu predchádzali.

14. Podstatou daňových konaní, ktoré vyústili do ústavnou sťažnosťou namietaného rozsudku najvyššieho súdu, bolo preukázanie uskutočnenia dodania tovaru, na základe ktorého sťažovateľka uplatnila odpočítanie DPH. Hodnoverné preukázanie realizácie zdaniteľných obchodov bolo účelom uskutočnených daňových konaní. Sťažovateľka v daňových konaniach predložila listinné doklady a namieta, že bola neprimerane zaťažovaná dôkazným bremenom vo vzťahu k daňovým subjektom, s ktorými priamo neobchodovala a na ktoré nemala dosah. To, že sťažovateľka dostatočne nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, je výsledkom voľného hodnotenia dôkazov, z ktorého vychádzali rozhodnutia daňových orgánov a ktoré ako zákonné posúdil krajský súd tak, že skutkové hodnotenie v napadnutých rozhodnutiach daňových orgánov nemožno posúdiť ako také, ktoré by bolo výsledkom zjavného skutkového omylu. Najvyšší súd vyhodnotil ako správny záver daňových orgánov o tom, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia dodania tovaru, a teda že daňové orgány správne vyhodnotili nastolenú skutkovú otázku.

15. Najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku stotožňuje s odôvodnením krajského súdu, ktorý k námietke neprimeraného zaťaženia dôkazným bremenom poukázal na rozsiahlosť judikatúry k otázke preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia, podľa ktorej nepostačuje predložiť iba formálne doklady (faktúry a dodacie listy), ak správca dane nadobudne dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Rovnaké závery z hľadiska potreby preukázania zdaniteľného plnenia vyplývajú aj z uznesenia ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 705/2017.

16. Vzhľadom na podrobné odôvodnenie rozsudku krajského súdu postačovalo najvyššiemu súdu v konkrétnych okolnostiach skutkového stavu len poukázať na detailné zhrnutie krajským súdom, sumarizáciu podstaty žalobných dôvodov, relevantnú právnu úpravu a na podrobné právne posúdenie veci krajským súdom. Preto je legitímne, ak najvyšší súd v odôvodnení poukázal na jeho dôslednú argumentáciu, stotožnil sa s ňou, prípadne ju doplnil.

17. Najvyšší súd vyhodnotil námietku sťažovateľky, že jej obchodní partneri dodávku tovaru formálne potvrdili, ako nedostatočnú vzhľadom na absenciu materiálneho preukázania dodania tovaru, či dokonca jeho existencie. Najvyšší súd sa plne stotožnil s rozsudkom krajského súdu, podľa ktorého sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno, pretože výsledky dokazovania daňovými orgánmi nepreukázali realizáciu dodania tovaru, tak ako ich deklarovala sťažovateľka. Tieto zistenia odôvodnili záver o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane v uplatnenom rozsahu.

18. V zmysle už uvedeného neboli splnené podmienky pre odpočítanie DPH tak, ako to vyžaduje § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ktorý vyžaduje reálne dodanie tovaru a následne použitie tohto tovaru na dodávky a služby. Dodanie tovaru sťažovateľkou ďalšiemu obchodnému partnerovi tiež nebolo hodnoverné preukázané, pričom nesplnenie čo len jednej podmienky neumožňuje uplatniť právo na odpočítanie dane. Pri objasňovaní priebehu zdaniteľných plnení bolo preukázaných mnoho nejasností a pochybností, ktoré neboli odstránené, a skutkový záver v zásadnej otázke o reálnosti fakturovaných obchodov nemožno vzhľadom na rozsiahlosť

a komplexnosť dokazovania daňovými orgánmi hodnotiť ako svojvoľný či arbitrárny. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožnila, nestačí na prijatie záveru o arbitrárnosti či nesprávnosti napadnutého rozsudku. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom.

19. S poukazom na uvedené preto ústavný súd v okolnostiach danej veci dospel k záveru, že z ústavnoprávneho hľadiska nie je dôvod na spochybňovanie záverov napadnutého uznesenia, pretože tie sú dostatočne a presvedčivo zdôvodnené. 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. Odôvodnenie, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (m. m. III. ÚS 744/2016).

20. Ústavný súd preto dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že rozsudok najvyššieho súdu a jeho odôvodnenie nie je poznačené zjavným omylom. Zároveň je akceptovateľným spôsobom odôvodnené a v spojitosti s rozsudkom krajského súdu dáva jasnú odpoveď na všetky relevantné námietky a argumenty, ktoré v priebehu konania uplatnila sťažovateľka. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nebol spôsobilý porušiť základné práva a práva sťažovateľky, ktoré označila v ústavnej sťažnosti. Ústavná sťažnosť je zjavne neopodstatnená a ako taká bola 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 odmietnutá.

21. Keďže ústavný súd ústavnú sťažnosť ako celok odmietol, bolo bez právneho významu zaoberať sa ďalšími návrhmi sťažovateľky uplatnenými v jej ústavnej sťažnosti.

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

V Košiciach 10. februára 2022

Peter Straka
predseda senátu