



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 15/2022-12

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 [REDAKOVANÉ], zastúpeného advokátom Mgr. Rastislavom Otrubom, Kvačalova 55, Žilina, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8Sžfk/66/2020 z 8. decembra 2020 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.

Skutkový stav veci

1. Z ústavnej sťažnosti doručenej ústavnému súdu 12. mája 2021 vyplýva, že obchodná spoločnosť [REDAKOVANÉ] (ďalej len „obchodná spoločnosť“) na základe zmluvy o dielo z 1. mája 2008 mala vykonať stavebné a zemné práce v rozsahu 2 022 odpracovaných hodín na stavbách Obecný úrad Belá a [REDAKOVANÉ], Žilina. Sťažovateľ bol toho času spoločníkom a konateľom obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], ktorý sa mal podieľať na stavebných prácach spolu so svojimi pracovníkmi.

2. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „správca dane“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 5 369,65 eur a konštatoval, že faktúry vystavené obchodnou spoločnosťou ako dodávateľom neobsahovali náležitosti podľa § 71 ods. 2 písm. f) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a to súpis prác, čo nie je v súlade s citovaným ustanovením,

ktoré ustanovuje, že faktúra má obsahovať rozsah a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Tieto faktúry obsahujú výkon prác v hodinách, avšak nadväzujú na súpisy prác, čím sa dostávajú do nesúladu s faktúrami. Správca dane poukázal na to, že v daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane zistil porušenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. V závere skonštatoval, že ak nedôjde k dodaniu tovaru, resp. služby, nedôjde ani k vzniku daňovej povinnosti, a tým nemôže vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane.

3. Krajský súd v Žiline (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. 31S/57/2019 z 20. mája 2020 zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane z 25. marca 2015 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Z vykonaného dokazovania považoval správny súd za preukázané, že sťažovateľ nepreukázal, že účtované plnenie bolo obchodnou spoločnosťou dodané. Tiež poznamenal, že predložená faktúra neobsahovala množstvo a druh dodaného tovaru, resp. rozsah a druh dodaných služieb. Faktúra neodkazuje ani na skutočnosť, že súčasťou je súpis prác. Správny súd skonštatoval, že sťažovateľ nepredložil riadny účtovný doklad.

4. Sťažovateľ proti rozsudku správneho súdu podal kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej namietal, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Najvyšší súd ako kasačný súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol podľa § 461 SSP. Dospel k záveru, že sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru deklarované obchodnou spoločnosťou, v dôsledku čoho nesplnil podmienky pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH.

II.

Argumentácia sťažovateľa

5. Sťažovateľ namieta, že v rámci predchádzajúceho konania boli vykonané výsluchy svedkov, ktorí zhodne tvrdili, že k vykonaniu fakturovaných prác zo strany obchodnej spoločnosti reálne došlo. Sťažovateľ tvrdí, že kasačný súd sa v napadnutom rozsudku nevysporiadal s údajným nedodaním služieb. Sťažovateľ tiež namieta, že nemal vedomosť o výsluchu p. [REDAKOVANÉ] (spoločníka obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ]), a tým mu správca dane odňal možnosť klásť mu otázky, pričom túto skutočnosť kasačný súd vyhodnotil ako súladnú so zákonom. Podľa jeho názoru je napadnutý rozsudok nepreskúmateľný a arbitrárny.

6. Na základe uvedeného sa sťažovateľ domáha vyslovenia porušenia základných práv na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3, vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“). Tiež navrhuje zrušiť napadnutý rozsudok a priznať náhradu trov konania.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky. Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní. Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prietáhov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Verejnosť možno vylúčiť len v prípadoch ustanovených zákonom.

8. Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

9. 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“) ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania, ktorý je zjavne neopodstatnený.

10. Do úvahy treba vziať, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (IV. ÚS 127/2012). Rozsudok najvyššieho súdu, ktorý konal ako súd kasačný, preto nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali (III. ÚS 702/2021).

11. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania tovaru deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

12. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

13. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

14. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnený iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľom dodané.

15. Správca dane v prípade sťažovateľa zistil porušenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH z dôvodu, že zo strany sťažovateľa nebolo preukázane vykonanie prác obchodnou spoločnosťou. Ak nedošlo k dodaniu tovaru, resp. služby, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti, a tým nemohol vzniknúť sťažovateľovi nárok na odpočítanie dane. Správny súd v odôvodnení rozhodnutia bol toho názoru, že *„Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, podľa názoru súdu musí byť sám schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Nie je postačujúce, pokiaľ si uplatňuje platiteľ nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie tejto faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli aj reálne uskutočnené.“*. Tiež poznamenal, že sťažovateľ doložil len výdavkové a príjmové pokladničné doklady, pričom medzi prijatým plnením a poskytnutými plneniami bol zjavný časový nesúlad. Sťažovateľ k predmetným faktúram (z roku 2008) doložil aj súpis prác a dodávok, avšak táto faktúra bola podpísaná obchodnou spoločnosťou až v roku 2010. Správny súd zdôraznil, že sťažovateľom *„predložené listinné dôkazy nepreukázali presný rozsah vykonaných stavebných prác, resp. terénnych úprav, aby práce boli riadne identifikovateľné a nezmeniteľné, preto nebolo možné z obsahu týchto listinných dôkazov rozsah vykonaných prác, terénnych úprav s obsahom ich účtovania“* obchodnou spoločnosťou konfrontovať. Správny súd tak dospel k záveru, že predložená faktúra neobsahovala formálne náležitosti.

16. Vo veci sťažovateľa bol na podklade šetrenia daňových orgánov spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovateľom a sťažovateľom, a to aj v rámci subdodávateľských stupňov zdaniteľných plnení. Z uvedeného dôvodu sa kasačný súd v celom rozsahu stotožnil s názorom správneho súdu, *„že nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH a teda nie je ďalej potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo zneužití práva“*. V závere kasačný súd poznamenal, že obchodnými transakciami sťažovateľa s obchodnou spoločnosťou sa už zaoberal vo svojich skorších rozhodnutiach sp. zn. 8Sžf/121/2013 a sp. zn. 8Sžf/122/2013 a v nich dospel k rovnakému záveru o nepreukázaní reálneho dodania tovaru.

17. Ústavný súd k námietke sťažovateľa založenej na tvrdení, že sťažovateľovi nebolo umožnené byť pri výpovedi svedka p. ■■■■■, uvádza, že z priloženého rozsudku najvyššieho súdu (bod 14) nevyplýva, že by sťažovateľ v kasačnej sťažnosti (ako účinnom prostriedku nápravy) tento nedostatok bol namietal. Vzhľadom na uvedené preto je v tejto časti ústavná sťažnosť sťažovateľa neprípustná podľa § 56 ods. 2 písm. d) zákona o ústavnom súde. Ústavný súd k uvedenému dodáva, že neumožnenie prítomnosti daňového subjektu pri výpovedi svedka je vážnou procesnou chybou správcu dane pri vedení dokazovania, avšak v prípade sťažovateľa je táto námietka (v konaní pred ústavným súdom) nedôvodná.

18. Podľa Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) aplikácia čl. 6 ods. 1 dohovoru sa vylučuje na veci daňové, keďže tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006 vo veci Jussila proti Fínsku, sťažnosť č. 73053/01, bod 45; rozsudok veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové

konanie považuje za konanie trestné, teda kde sa rozhoduje o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia. ESĽP tiež konštatoval, že trestnú povahu nemajú daňové konania a opatrenia, ktorých cieľom je vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania bez ohľadu na ich výšku (rozsudok ESĽP z 18. 10. 2001 vo veci Finkelberg proti Lotyšsku). S ohľadom na to, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu dane, sa na vec sťažovateľky čl. 6 ods. 1 dohovoru nepoužije.

19. Ústavný súd dospel k záveru, že námietky sťažovateľa neodôvodňujú prijatie sťažnosti na ďalšie konanie, pretože sú zjavne neopodstatnené. Keďže ústavný súd nevidel dôvodnosť namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru, nemohol dospieť k porušeniu čl. 47 ods. 3 ústavy a čl. 48 ods. 2 ústavy. Vzhľadom na už uvedené ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 13. januára 2022

Peter Straka
predseda senátu