



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 649/2024-12

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára (sudca spravodajca) a sudcov Petra Straku a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **ATB – Slovakia, spol. s r.o.**, Skuteckého 30, Banská Bystrica, IČO 36 636 541, zastúpenej **AK Piliar s.r.o.**, Medený Hámor 11, Banská Bystrica, proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/218/2019-62 z 19. novembra 2020 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/43/2021 z 28. februára 2024 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 7. júna 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho 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 krajského súdu č. k. 24S/218/2019-62 z 19. novembra 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) a rozsudkom najvyššieho správneho súdu (ďalej aj „kasačný súd“) sp. zn. 6Sžfk/43/2021 z 28. februára 2024 (ďalej len „napadnutý kasačný rozsudok“). Navrhuje obidve napadnuté rozhodnutia zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu a najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie. Domáha sa i náhrady trov právneho zastúpenia.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota (ďalej len „správca dane“) vyrubil rozhodnutiami č. 100643262/2019 a č. 100643705/2019 z 15. marca 2019 sťažovateľke rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 vo výške 19 622,78 eur a za zdaňovacie obdobie august 2012 vo výške 99 000 eur.

3. Sťažovateľke nebol priznaný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených spoločnosťami Melior s.r.o. a Javorček, s.r.o. za špecifikovaný tovar z dôvodu nesplnenia

hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

4. Na odvolania sťažovateľky Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutiami č. 101815278/2019 (zdaňovacie obdobie júl 2012) a č. 101815451/2019 (zdaňovacie obdobie august 2012), obe z 26. júla 2019 prvostupňové rozhodnutia správcu dane potvrdilo.

5. Proti rozhodnutiam daňových orgánov oboch stupňov sťažovateľka podala všeobecné správne žaloby na krajskom súde, ktoré správny súd uznesením č. k. 24S/218/2019-48 z 19. novembra 2020 spojil na spoločné konanie a napadnutým rozsudkom zamietol z dôvodu nesplnenia podmienok na odpočítanie dane.

6. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, v ktorej namietala nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, porušenie § 46 ods. 5 daňového poriadku zo strany správcu dane spôsobujúce nezákonnosť daňovej kontroly a nesprávne posúdenie hmotnoprávnej stránky veci.

7. Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť sťažovateľky napadnutým kasačným rozsudkom zamietol.

II.

Argumentácia sťažovateľky

8. Sťažovateľka považuje napadnutý rozsudok krajského súdu za svojvoľný a arbitrárny, pričom namieta, že krajský súd nesprávne posúdil otázku rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľkou.

9. Vo vzťahu k napadnutému kasačnému rozsudku sťažovateľka argumentuje, že najvyšší správny súd rozhodnutie nedostatočne odôvodnil, nedostatočne sa vysporiadal s jej námietkami, došlo k nesprávnemu posúdeniu otázky dôkazného bremena, pričom napadnuté kasačné rozhodnutie predstavuje podľa názoru sťažovateľky odklon od ustálenej judikatúry vyšších súdnych autorít.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

III.1. K namietanému porušeniu označených práv napadnutým rozsudkom krajského súdu:

10. Z princípu subsidiarity vyplýva, že právomoc ústavného súdu poskytnúť ochranu základným právam a slobodám je daná iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhodujú všeobecné súdy. Ústavný súd pri uplatňovaní svojej právomoci vychádza zo zásady, že ústava ukladá všeobecným súdom chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť. Právomoc ústavného súdu je preto subsidiárna a uplatní sa až vtedy, ak nie je daná právomoc všeobecných súdov (m. m. IV. ÚS 236/07). Ak ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti zistí, že sťažovateľ sa ochrany svojich základných práv alebo slobôd môže domôcť a aj domáhal využitím jemu dostupných a účinných prostriedkov nápravy pred iným (všeobecným) súdom, musí takúto sťažnosť odmietnuť pre nedostatok svojej právomoci na jej prerokovanie (m. m. IV. ÚS 115/07).

11. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu sťažovateľka mala k dispozícii účinný prostriedok v podobe kasačnej sťažnosti. Z obsahu ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka proti napadnutému rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť podala a rozhodol o nej najvyšší správny súd napadnutým kasačným rozsudkom. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v časti smerujúcej proti napadnutému rozsudku krajského súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. a) 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“) pre nedostatok právomoci ústavného súdu na jej prerokovanie.

III.2. K namietanému porušeniu označených práv napadnutým rozsudkom kasačného súdu:

12. K námietke sťažovateľky o nedostatočnom odôvodnení, arbitrárnosti, odklone od stabilizovanej judikatúry vyšších súdnych autorít a nesprávnom posúdení otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v daňovom procese je v prvom rade potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia podústavného práva sú primárne zverené správcovi dane. Ústavný súd opakovane zvyrazňuje svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie veci 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 odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (m. m. I. ÚS 115/02, I. ÚS 352/06).

13. Úlohou ústavného súdu bolo v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti posúdiť, či sa najvyšší správny súd náležite vysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľky a či konanie pred ním nebolo poznačené takou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu.

14. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu, ktorý konal a rozhodoval ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali.

15. V súvislosti s námietkou sťažovateľky týkajúcou sa rozsahu dôkazného bremena kasačný súd poukázal na to, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bol predmetný tovar dodaný osobou deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

16. Kasačný súd okrem iného uviedol, že v danom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na sťažovateľkou predložených faktúrach. Bolo preto na sťažovateľke, aby predložila doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo. Vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľkou bola v konaní spochybnená, pričom počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane vo vzťahu k deklaroványm obchodom s dodávateľmi Melior s.r.o. (zdaňovacie obdobie júl 2012) a Javorček s.r.o. (zdaňovacie obdobie august 2012) neodstránila.

17. Poukazujúc na jednotlivé špecifikované body napadnutého rozsudku krajského súdu, kasačný súd uviedol, že zistenia správcu dane vyplývajúce z vykonaného dokazovania podporujú závery daňových orgánov oboch stupňov o nepreukázaní materiálnej existencie plnení deklarováných sťažovateľkou, ktoré jej mali dodať dodávateľské spoločnosti.

18. Preverovanie dodávateľských spoločností, pôvodu tovaru, jeho prepravy a skladovania, ako aj presúvanie dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom v procese dokazovania v daňovom konaní podľa názoru kasačného súdu automaticky neznamená, že daňový subjekt je dôkazným bremenom zaťažovaný nad zákonom prípustnú mieru. Práve naopak, takýto postup správcu dane je plne v súlade s jeho povinnosťou viesť dokazovanie v súlade s už uvedenou zásadou objektívnej (materiálnej) pravdy.

19. V súvislosti s námietkou sťažovateľky týkajúcou sa odklonu od stabilizovanej judikatúry vyšších súdnych autorít najvyšší správny súd uviedol, že správca dane svojimi zisteniami podporenými dôkazmi z administratívneho spisu a vychádzajúcimi z rozsiahleho dokazovania dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na sťažovateľkou predložených faktúrach, čím spochybnil splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočet dane. Závery správcu dane sa netýkali prípadného podvodu na dani z pridanej hodnoty, preto neboli relevantné argumentácia a námietky sťažovateľky týkajúce sa nerešpektovania ustálenej judikatúry najvyšších súdnych autorít vrátane Súdneho dvora Európskej únie vo vzťahu k prípadom zneužívajúceho konania, resp. daňovým podvodom.

20. V bode 44 napadnutého kasačného rozsudku sa najvyšší správny súd vyjadril k námietke sťažovateľky týkajúcej sa nerešpektovania procesného postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, pričom poukázal na príslušnú časť odôvodnenia rozsudku správneho súdu, s ktorou sa stotožnil.

21. V súvislosti s otázkou zákonnosti prerušenia daňovej kontroly a jej následnou dĺžkou sa kasačný súd vysporiadal v bode 45 napadnutého rozsudku, pričom poukázal na najnovšiu rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie.

22. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého.

23. Sťažovateľka, ktorá je v konaní pred ústavným súdom kvalifikovane právne zastúpená, stavia ústavný súd práve do pozície súdu vyššej (ďalšej) inštancie, ktorý by mal nanovo prehodnocovať skutkový stav a z neho vyplývajúce právne závery. Takýto postup však s odkazom na už citovanú judikatúru nie je v konaní podľa čl. 127 ústavy možný.

24. Ústavný súd konštatuje, že z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplývajú konkrétne skutkové a logické právne závery, ktoré nie je oprávnený a ani povinný nahrádzať. Podľa jeho názoru nevykazuje napadnutý rozsudok prvky arbitrárnosti, je zrozumiteľný a akceptovateľne odôvodnený. V zmysle svojej judikatúry považuje za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchylné od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06), čo však nie je tento prípad.

25. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. 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, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

26. Pre posúdenie zachovania základného práva na súdnu ochranu je relevantné, že pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sa kasačný súd zrozumiteľne a ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadal s argumentáciou sťažovateľky a objasnil závery, ktoré ho viedli k jej zamietnutiu. Argumentáciu najvyššieho správneho súdu ústavný súd považuje v okolnostiach posudzovanej veci za dostatočnú a zrozumiteľnú, založenú na právnych záveroch, ktoré majú oporu v zákone, resp. nepopierajú podstatu, zmysel a účel aplikovaných ustanovení relevantných právnych predpisov, v súvislosti s rozhodovaním o kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľka napadla rozhodnutie krajského súdu o jej žalobe proti rozhodnutiam žalovaného, ktorými potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane o určení rozdielu dane na DPH.

27. Ústavný súd po preskúmaní odôvodnenia napadnutého kasačného rozsudku najvyššieho správneho súdu ako celku dospel k presvedčeniu, že mu nemožno pripísať charakter excesu, ktorý by v sebe zahŕňal črty svojvôle, a preto je potrebné ho považovať za výraz autonómneho súdneho rozhodovania, do ktorého ústavný súd nemá dôvod v tomto prípade zasahovať.

28. Z uvedeného vyplýva, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a základným právom podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ktorého porušenie sťažovateľka namieta, neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by ústavný súd po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o jeho porušení. Ústavný súd preto pri predbežnom prerokovaní odmietol ústavnú sťažnosť v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

29. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, vo veci Jussila proti Fínsku, 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.

30. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti. Tým nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie trestného charakteru a konštatovať aplikabilitu čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd preto dospel k záveru, že vo veci sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru. Vzhľadom na uvedené odmietol ústavnú sťažnosť sťažovateľky aj v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

31. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a 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 11. decembra 2024

Peter Molnár
predseda senátu