



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 557/2022-13

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] – [REDACTED] [REDACTED], zastúpenej advokátom Petrom Janíkom, M. R. Štefánika 5, Topoľčany, proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/84/2019 zo 17. júna 2020 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžfk/62/2020 z 25. mája 2022 takto

rozhodol:

Ústavnú sťažnosť **odmieta**.

Odôvodnenie:

I.

Skutkové východiská

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 6. septembra 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“). Tiež navrhuje zrušiť namietané rozsudky a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie a priznať náhradu trov konania.

2. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu pre účely zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2013. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie z 30. januára 2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil sťažovateľke rozdiel dane

v celkovej sume 11 452,75 eur za zdaňovacie obdobie máj 2013 (i) vo výške 6 775,27 eur za tovar (doplňky pre pracovníkov súkromnej bezpečnostnej služby) od dodávateľa [REDACTED] (ďalej len „dodávateľská spoločnosť“), (ii) vo výške 2 451,30 eur za tovar (doplňky pre pracovníkov súkromnej bezpečnostnej služby) od dodávateľa [REDACTED], (iii) vo výške 2 141,67 eur za služby (počítačové služby) od dodávateľa [REDACTED] a (iv) vo výške 84,50 eur za nákup pohonných hmôt.

3. Z vykonaného dokazovania považoval správca dane za preukázané, že (i) zo strany sťažovateľky nebol preukázaný pôvod tovaru, (ii) zo strany sťažovateľky nebola preukázaná preprava tovaru dodávateľskou spoločnosťou, (iii) v rozhodnom čase bol dodávateľ nedôveryhodnou spoločnosťou, (iv) z trestného konania, ktoré obsahuje výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti pána [REDACTED], vyplynulo, že konateľ nemal žiadne informácie o ekonomickej činnosti, predmete podnikania, obchodných transakciách, vystavených faktúrach, dodacích listoch, platbách, preprave či pôvode dodávaného tovaru, (v) zo strany sťažovateľky neboli predložené žiadne písomne splnomocnenia pre pána [REDACTED] na zastupovanie dodávateľskej spoločnosti a údajne udelenie splnomocnenia pre pána [REDACTED] poprel aj vtedajší konateľ dodávateľskej spoločnosti.

4. Odvolanie sťažovateľky smerovalo len voči neuznaniu odpočtu DPH vo výške 6 775,27 eur za tovar od dodávateľskej spoločnosti. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 10. septembra 2019 potvrdilo rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku.

5. Správny súd namietaným rozsudkom správnu žalobu sťažovateľky zamietol. Dospel k právnomu názoru, že zo strany sťažovateľky nebola vierohodne potvrdená reálnosť deklarovaných obchodov z dôvodu, že dodávateľ je nedôveryhodnou spoločnosťou, pretože táto spoločnosť v rozhodnom čase nemala potrebné materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie akejkoľvek obchodnej činnosti, nemala žiadnych zamestnancov, žiadny majetok, za rok 2013 nepodala daňové priznanie a nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť.

6. Kasačný súd namietaným rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol s odôvodnením, že sťažovateľka počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neunesla dôkazné bremeno a riadne nepreukázala splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti.

II. Argumentácia sťažovateľky

7. Sťažovateľka argumentuje, že súdy sa nevyjadrili k tvrdeným skutočnostiam, čím podľa názoru sťažovateľky nedali v namietaných rozhodnutiach odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky, z čoho odvodzuje nedostatočné odôvodnenie namietaných rozhodnutí. Správny súd a kasačný súd postupovali v rozpore s príslušnými právnymi predpismi a zaťažili ju neprimeraným dôkazným bremenom. Správca dane vydal opätovne rozhodnutie bez toho, aby vyčkal na ukončenie práceneschopnosti (ďalej len „PN“) p. [REDACTED] a aby ten mohol vypovedať riadnym spôsobom a nebol pritom pod vplyvom silných liekov, pričom správcovi dane prisľúbil, že po ukončení PN s ním bude spolupracovať. Sťažovateľka poukázala na rozsudok

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 6Sžf/10/2012 a č. k. 3Sžf/1/2011, ktorý určil hranice dôkazného bremena tak, že nie je možné ho vykladať extenzívne a na ťarchu kontrolovaného. Podľa jej názoru sa správny súd a kasačný súd odklonili od rozhodovacej činnosti a svoj odklon nezdôvodnili.

III. Právna úprava

8. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje (a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, (b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, a (c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

9. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku: *„Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.“*

10. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku: *„Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.“*

11. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku: *„Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispievať k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi doklady k nim.“*

12. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku: *„Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.“*

13. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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 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 odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň (a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, (b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, (c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, (d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.“*

IV. Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

IV.1. K namietanému porušeniu uplatnených práv namietaným rozsudkom správneho súdu:

15. Z obsahu ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka proti namietanému rozsudku správneho súdu podala kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol kasačný súd namietaným rozsudkom. Ústavný súd poukazuje na princíp subsidiarity, ktorý vo vzťahu k preskúmanému rozsudku opodstatňuje uprednostnenie právomoci kasačného súdu (čl. 127 ods. 1 ústavy). Uvedená skutočnosť vylučuje právomoc ústavného súdu na prieskum namietaných porušení rozsudkom správneho súdu, preto ústavný súd podľa § 56 ods. 2 písm. a) v spojení s § 132 ods. 1 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“) v tejto časti odmietol pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

IV.2. K namietanému porušeniu uplatnených práv namietaným rozsudkom kasačného súdu:

16. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namieta porušenie uplatnených práv namietaným rozsudkom kasačného súdu, ktorý nesprávne právne posúdil nárok sťažovateľky na odpočet DPH tovaru dodávateľskou spoločnosťou a neprimerane ju zaťažil dôkazným bremenom.

17. Ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. 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 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 natolko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06).

18. Podstata práva na súdnu ochranu čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala, a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02). Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal

ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci (II. ÚS 153/2018).

19. Spornou otázkou v konaní bolo, či sťažovateľka uniesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok pre priznanie odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a násl. zákona o DPH vo vzťahu k spornému dodaniu tovaru dodávateľskou spoločnosťou. Hodnoverné preukázanie realizácie zdaniteľných obchodov bolo podstatou a účelom uskutočnených daňových konaní. Sťažovateľka v daňových konaniach predložila doklady (faktúry), ktorými disponovala. Orgány verejnej správy dospeli k právnomu posúdeniu, že sťažovateľka dostatočne nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľskou spoločnosťou. Právnu úvahu o tejto zásadnej podmienke v namietaných rozhodnutiach nemožno posúdiť ako takú, ktorá by bola výsledkom zjavného skutkového omylu. Kasačný súd vyhodnotil ako správny záver správnych orgánov o tom, že sťažovateľka neuniesla dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok tovaru.

20. Vo vzťahu k namietanému rozsudku kasačného súdu treba poukázať na povahu a špecifiká 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 hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (IV. ÚS 127/2012). Namietaný rozsudok kasačného súdu nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s namietaným rozsudkom správneho súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami orgánov verejnej správy, ktoré im predchádzali.

21. Kasačný súd posúdil vec sťažovateľky a rozsiahlym odôvodnením potvrdil závery správneho súdu. V konkrétnych okolnostiach skutkového stavu poukázal na to, že dôkazné bremeno na preukázanie dodávateľa tovaru ako hmotnoprávnej podmienky priznania nároku na odpočet DPH bolo na sťažovateľke. Počas daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní neprodukovala žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by spornú skutočnosť objasnili. Dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH sťažovateľky nie sú pochybnosti o neexistencii dodávaného tovaru, ale o tom, či skutočným dodávateľom tohto tovaru bola dodávateľská spoločnosť, resp. či má postavenie zdaniteľnej osoby. Samotná požiadavka, aby sťažovateľka preukázala alebo aspoň označila dôkazy na prepravu tovaru, prostredníctvom ktorej by bolo možné identifikovať aj dodávateľa tovaru, nemožno považovať za neprimerane zaťažujúce a ani za zaťažovanie sťažovateľky dokazovaním skutočností, ktoré nastali u jej dodávateľov. Tiež nemožno označiť dokazovanie mimo rámca dispozičnej sféry sťažovateľky vo vzťahu k zisteniu titulu rokovania s pánom [REDAKOVANÉ] ktorý dodávateľskú spoločnosť zastupoval aj napriek tomu, že nebol jej konateľom.

22. K namietanému nevykonaniu výsluchu pána [REDAKOVANÉ] kasačný súd v odôvodnení namietaného rozsudku (bod 40) uviedol, že v spornom období bol konateľom dodávateľskej spoločnosti pán [REDAKOVANÉ], ktorý nemal vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti, predmete jej podnikania, prepravách tovaru a ani nedisponoval žiadnou tomu zodpovedajúcou dokumentáciou. Tiež nebolo preukázané, že pán [REDAKOVANÉ] mal splnomocnenie od dodávateľskej spoločnosti na jej zastupovanie pri uzatváraní obchodov alebo by mal k nej iný relevantný právny

vzt'ah. Pán ██████ odmietol vypovedať s odkazom na možnosť spôsobenia trestného stíhania sebe alebo blízkej osobe.

23. Judikatúra sa jasne ustálila v tom, že nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napr. faktúry a dodacie listy), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Rovnaké závery z hľadiska potreby preukázania realizácie zdaniteľného plnenia vyplývajú aj z uznesenia ústavného súdu č. k. II. ÚS 705/2017. Dôkazné bremeno o splnení podmienok pre oslobodenie od DPH znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (II. ÚS 104/2019).

24. Ústavný súd v obdobných 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). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021), avšak to sa sťažovateľke v daňovom konaní nepodarilo.

25. Daňové úrady rozhodli na základe výsledkov kontrolných zistení o preverovaných obchodoch sťažovateľky. Daňový poriadok upravuje postup správcu dane v prípade, ak zistí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitného predpisu, ktorým je aj zákon o DPH, vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok. Pretože na základe výsledkov zistení daňové úrady došli k záverom o tom, že sťažovateľka v preverovaných obchodoch nesplnila podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, došlo k určeniu rozdielu v sume nadmerných odpočtov. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že výsledky daňových konaní neodôvodňovali určenie rozdielu v sume nadmerného odpočtu, domáha sa tým prehodnotenia skutkových zistení daňových orgánov, s ktorými sa stotožnili súdy. Tým však stavia ústavný súd do role ďalšej prieskumnej inštalácie, ktorá ústavnému súdu neprislúcha.

26. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom kasačného súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti namietaného rozsudku. Z ústavnoprávneho hľadiska preto niet dôvod, aby sa spochybňovali závery namietaného rozsudku, ktoré by odôvodňovali nezákonnosť alebo nesprávne zistený skutkový stav.

27. Ústavný súd dospel k záveru, že námietky sťažovateľky neodôvodňujú prijatie sťažnosti na ďalšie konanie, pretože sú zjavne neopodstatnené. Ustanovenie § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde dáva v záujme racionality a efektivity konania ústavnému súdu právomoc posúdiť prijateľnosť návrhu predtým, než dospeje k záveru, že o návrhu rozhodne meritórne nálezom. Za zjavne neopodstatnenú považuje ústavný súd takú sťažnosť, keď uplatnené námietky nie sú spôsobilé spochybniť ústavnosť namietaného rozsudku. Ide o situácie, keď ústavnej sťažnosti chýba ústavnoprávna dimenzia. Keďže je tomu tak aj v tomto prípade, ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

28. Podľa Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) aplikácia čl. 6 ods. 1 dohovoru sa vylučuje na veci daňové, keďže tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok veľkej komory ESE z 23. novembra 2006 vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45; rozsudok veľkej komory ESLP z 12. júla 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESE pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné, teda kde sa rozhoduje o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia. ESE 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 ESE z 18. októbra 2001 vo veci Finkelberg proti Lotyšsku). Vzhľadom na to, že vo veci sťažovateľky orgány verejnej správy neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu dane, sa na vec sťažovateľky čl. 6 ods. 1 dohovoru nepoužije (III. ÚS 702/2021). Rovnako ústavný súd nemohol dospieť ani k porušeniu čl. 1 dodatkového protokolu.

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

V Košiciach 11. októbra 2022

Peter Straka
predseda senátu