



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 640/2022-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Straku a sudcov Roberta Šorla (sudca spravodajca) a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej JUDr. Marián Prievozník, PhD., advokát, s. r. o., Krmanova 1, Košice, IČO 47 239 573, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 8Sžfk/94/2020 z 13. júla 2022 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. septembra 2022 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 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“) rozhodnutím správneho súdu o kasačnej sťažnosti, ktoré žiada zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie.

II.

2. Rozhodnutím daňového úradu bola sťažovateľke uložená povinnosť zaplatiť súčet nepriznaného nadmerného daňového odpočtu a vyrubenej dane. Daňový úrad, nespochybňujúc dodanie zdaniteľného tovaru, nepovažoval za preukázané dodávateľovo vlastnícke právo a právo nakladať s týmto tovarom. Za preukázané považoval, že dodávateľ, ktorý sťažovateľke dodal tovar, sa priamo podieľal na podvode tým, že dojednával a vykonával transakcie v mene subdodávateľa, ktorý bol vytvorený ako umelý článok obchodného reťazca s cieľom umožniť odpočet DPH dodávateľovi. Daňový úrad uviedol, že nevyhnutným predpokladom na odpočet DPH je preukázanie, že tovar deklarovaný na faktúre bol skutočne dodaný platiteľom dane uvedeným na faktúre. Sťažovateľka pri uplatnení práva na odpočet DPH zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku.

3. Finančné riaditeľstvo na odvolanie sťažovateľky potvrdilo rozhodnutie daňového úradu. Vyjadrilo sa k jednotlivým odvolacím námietkam a stotožnilo sa s odôvodnením preskúmaného rozhodnutia. Uviedlo, že z nákladných listov vyplynulo, že zdaniteľný tovar bol prepravený priamo z Poľska na Slovensko do sťažovateľkinej vykládky, ktorá však potvrdila aj dodací list, podľa ktorého mal byť tovar vyskladnený zo skladu dodávateľa na Slovensku. Tiež uviedlo, že na nákladných listoch, kde bolo miestom vyskladnenia tovaru sídlo sťažovateľky, bol ako odberateľ uvedený subdodávateľ, a preto mohla mať sťažovateľka vedomosť o účasti subdodávateľa v reťazci odberateľov a dodávateľov tovaru.

4. Sťažovateľka sa správnu žalobou domáhala preskúmania zákonnosti administratívnych rozhodnutí. Sťažovateľka namietala, že nepriznanie odpočtu DPH bolo odôvodnené dôkazmi, ktoré boli zabezpečené v rámci daňovej kontroly iného subjektu, a preto bol proti nej uplatnený princíp kolektívnej viny za pochybenia iných, na ktorých činnosť nemala žiadny vplyv. Tiež namietala neprimeranú dĺžku daňovej kontroly a jej neskončenie v jednoročnej lehote a že sa nemohla oboznámiť s rozhodujúcimi dôkazmi získanými z inej daňovej kontroly. Podľa sťažovateľky nebola preukázaná jej vedomosť o účasti subdodávateľa na transakciách.

5. Krajský súd správnu žalobu zamietol, keďže sa sťažovateľke nepodarilo preukázať dôvodnosť a oprávnenosť nároku na odpočet DPH. K námietke o nedodržaní lehoty na výkon daňovej kontroly uviedol, že po vylúčení oboch prerušení celková doba jej výkonu neprekročila jeden rok. Namietané prerušenia kontroly považoval za dôvodné, keďže bolo nevyhnutné požiadať o súčinnosť orgány iného štátu. K tomu, že nebolo spochybnené dodanie tovaru, uviedol, že nesplnenie podmienok na odpočet DPH nemožno odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti za vady dokladu, ani za dobromyseľnosti platiteľa. K vyčítaným procesným vadám krajský súd uviedol, že daňový poriadok umožňuje využiť ako dôkaz protokol z daňovej kontroly vykonanej u iného subjektu. Správne daňový úrad poukázal na zistenia, podľa ktorých subdodávateľ nemohol dodať tovar dodávateľovi, a preto nemohlo dôjsť k dodaniu tohto tovaru sťažovateľke.

6. Sťažovateľka podala proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť. Vo vzťahu k namietanému nesprávnemu posúdeniu namietala dĺžku daňovej kontroly, keď sa krajský súd nevysporiadal s tým, či boli splnené zákonné podmienky na prerušenie konania, navyše keď finančné riaditeľstvo uviedlo, že obchody, ktorých sa týkalo prvé prerušenie, neboli predmetom rozhodnutia daňového úradu. Sťažovateľka namietala, že skutočnosti z daňovej kontroly iného subjektu nemôžu tvoriť súčasť jej dôkazného bremena, keďže so subdodávateľom neobchodovala a nemala o ňom žiadnu vedomosť. V súvislosti s odklonom od rozhodovacej praxe poukázala na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie.

7. Ústavnou sťažnosťou namietaným rozsudkom najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol, pretože jej námietky neboli spôsobilé ovplyvniť vecnú správnosť rozsudku krajského súdu. Najvyšší správny súd konštatoval, že sťažnostné námietky sú totožné so žalobnými, s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu otázku. Uviedol, že správne orgány vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadali na všetko, čo v konaní vyšlo najavo. Snažili sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstarali pri výkone kontroly nevyhnutné podklady týkajúce sa celého reťazca. K tomu dodal, že vyvstali pochybnosti o reálnosti dodania tovaru na každom stupni obchodnej transakcie od preverenia pôvodu tovaru, jeho existencie, prepravy

až po jeho dodanie. Nešlo teda o drobné nezrovnalosti v reťazci obchodnej transakcie, ktoré by však ako celok mohli obstáť. Najvyšší správny súd poukázal na rozhodnutia najvyššieho súdu a ústavného súdu, podľa ktorých dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt.

III.

8. Sťažovateľka namieta arbitrárnosť záverov najvyššieho správneho súdu a ústavne nekonformný výklad a aplikáciu právnych predpisov. Sťažnosťou namietanému rozsudku vyčíta (i) absenciu dôkazov a skutočností, na základe ktorých najvyšší správny súd dospel k tomu, že prerušenia kontroly boli odôvodnené a trvali len nevyhnutne potrebný čas, (ii) absenciu vyjadrenia k nemožnosti sťažovateľky oboznamovať sa s dôkazmi získanými v kontrole iného daňového subjektu a (iii) záver, že údajná vedomosť sťažovateľky o subdodávateľovi a podvode na transakcii bola vyvedená len z nákladných listov. Na podporu argumentácie sťažovateľka poukazuje rovnako ako v kasačnej sťažnosti na rozhodnutia najvyššieho súdu a Súdneho dvora Európskej únie. Sťažovateľka identifikuje porušenie svojich práv aj v tom, že za tovar zaplatila kúpnu cenu vrátane DPH, no nárok na jej odpočítanie jej nebol priznaný, a že vo vzťahu k nej bol uplatnený princíp kolektívnej viny za pochybenia iných subjektov, na ktorých činnosť nemala žiadny dosah.

IV.

9. Keďže ústavná sťažnosť je prevažne opakovaním argumentácie sťažovateľky zo správnej žaloby a z kasačnej sťažnosti, treba uviesť, že vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov nie je ústavný súd alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Je v právomoci všeobecného súdu vykladať a aplikovať zákon a pokiaľ tento výklad nie je arbitrárny a je náležité odôvodnený, ústavný súd nemá príčinu doň zasahovať (I. ÚS 19/02, IV. ÚS 238/05, II. ÚS 357/06). 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 (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06). Namietaný rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a predchádzajúcimi rozhodnutiami správnych orgánov.

10. Nemožno súhlasiť, že v namietanom rozsudku absentuje zdôvodnenie, prečo najvyšší správny súd považoval sťažovateľkine námietky o neprimeranej dĺžke kontroly a neopodstatnených prerušeniach za účelové. K tomu uviedol, že sťažovateľka, hoci mala riadnu vedomosť o prerušeniach kontroly, námietku o postupe daňového úradu vo vzťahu k druhému prerušeniu predostrela až v správnej žalobe, a preto nemožno krajskému súdu vyčítať, že sa nezaoberal splnením podmienok prvého prerušenia, keď toto ani nenamietala. Najvyšší správny súd dodal, že sťažovateľke bolo ozrejmené, že daňový úrad nepreveroval len obchody medzi ňou a dodávateľom, ale aj iné obchody, v súvislosti s ktorými bola kontrola prvýkrát prerušená. Na tom nič nemení ani to, že dožiadaním neboli zistené porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. K tomu doplnil, že daňový úrad nemohol prerušiť daňovú kontrolu len vo vzťahu k časti preverovaných obchodov, keďže takúto možnosť zákon nepredpokladá.

11. Hoci sa najvyšší správny súd explicitne nevyjadril k sťažnostnej námietke o nemožnosti sťažovateľky oboznamovať sa s dôkazmi z daňovej kontroly iného subjektu, nemožno ju považovať za dôvodnú. K tomu krajský súd uviedol, že § 24 ods. 4 daňového poriadku umožňuje daňovému úradu využiť ako dôkaz aj protokol z daňovej kontroly iného subjektu, a preto nemala sťažovateľka pri výkone tejto kontroly procesné práva. Krajský súd ozrejmil aj to, prečo nebolo potrebné opätovne vypočuť svedkov z kontroly u dodávateľa, keďže bolo bez pochybností preukázané, že subdodávateľ nedodal tovar dodávateľovi. Keďže sťažovateľkina sťažnostná a žalobná argumentácia boli totožné a krajský súd sa s nimi náležite vysporiadal, potom nie je potrebné, aby na túto argumentáciu najvyšší správny súd opätovne reagoval, keďže sa stotožnil s rozhodnutím krajského súdu v celom rozsahu.

12. Ani sťažnostnú námietku o vedomosti sťažovateľky o podvodných obchodných transakciách nemožno považovať za dôvodnú. Krajský súd a aj najvyšší správny súd logicky a dostatočne odôvodnili, prečo mohla mať sťažovateľka vedomosť o tom, že subdodávateľ je zapojený do reťazového obchodu. K tomu zhodne uviedli, že na viacerých nákladných listoch predložených sťažovateľkou, kde bolo miestom vyskladnenia tovaru jej sídlo, je ako odberateľ uvedený subdodávateľ. Z toho potom vyplýva, že sťažovateľka mohla mať vedomosť o účasti subdodávateľa. Navyše podľa nákladných listov mal byť tovar prepravený z Poľska na sťažovateľkinu vykládku, hoci tá potvrdila dodací list, podľa ktorého mal byť tovar vyskladnený zo skladu dodávateľa na Slovensku.

13. Napokon nemožno súhlasiť ani s námietkou, že namietaný rozsudok je v rozpore s rozhodnutiami najvyššieho súdu a Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré sťažovateľka poukazuje. Najvyšší správny súd uviedol, že pre rozdielnosť skutkových záverov nemožno aplikovať závery z rozhodnutia sp. zn. 3Sžf/1/2011. Keďže v sťažovateľkinej veci nebola preukázaná reálnosť zdaniteľného plnenia, nedošlo k presunu dôkazného bremena na daňový úrad. K rozhodnutiam Súdneho dvora Európskej únie treba uviesť, že ani záver, že právo platiteľa dane na odpočet DPH nemôže byť ovplyvnené tým, že v reťazci dodávok je plnenie poznačené podvodom, nemožno v sťažovateľkinej veci aplikovať. Súčasťou tohto záveru je podmienka, že platiteľ dane nevedel a nemohol vedieť, že plnenia sú poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Správne orgány a súdy z nákladných listov a presunu tovaru považovali za preukázané, že sťažovateľka mohla mať vedomosť o tom, že sa obchodu zúčastňuje subdodávateľ vytvorený práve na účely podvodu na DPH, čo vylučuje aplikáciu záverov rozhodnutí, na ktoré sa sťažovateľka odvoláva.

14. Namietaný rozsudok najvyššieho správneho súdu je jasne, zrozumiteľne a výstižne odôvodnený a reflektuje na ťažiskové skutočnosti dôležité pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky. Predovšetkým však nie je poznačený zjavným omylom v posúdení splnenia materiálnej a formálnej podmienky na uplatnenie odpočtu DPH. Najvyšší správny súd interpretoval daňové predpisy vo vzájomnej súvislosti s prihliadnutím na podstatné skutkové okolnosti sťažovateľkinej veci, zohľadňujúc judikatúru svoju a ústavného súdu. Namietaný rozsudok nepredstavuje výsledok takej interpretácie zákona, ktorá by sa od jeho znenia odchyľila natoľko, že by došlo k popretiu jeho významu a účelu. To vylučuje porušenie základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a preto bola ústavná sťažnosť v tejto časti odmietnutá 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 neopodstatnená.

15. Keďže sa vec sťažovateľky týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní, k namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru treba 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 (vrátane prieskumu rozhodnutí daňovo kompetentných správnych orgánov súdom), argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (porov. Jussila v. Fínsko, c. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, c. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých veciach, kde sa daňové konanie považuje za konanie trestné. O takých však nemožno usudzovať, ak je cieľom daňového konania alebo opatrenia vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania bez ohľadu na ich výšku (rozsudok ESLP z 18. 10. 2001, Finkelberg v. Lotyšsko). Keďže vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale išlo o určenie rozdielu na DPH v spojení s jej podnikateľskou činnosťou, teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, nemožno aplikovať čl. 6 ods. 1 dohovoru, a preto bola ústavná sťažnosť aj v časti namietaného porušenia čl. 6 ods. 1 dohovoru odmietnutá podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnená.

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

V Košiciach 24. novembra 2022

Peter Straka
predseda senátu