



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 677/2023-28

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Rastislava Kaššáka a Miloša Maďara (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti [REDACTED], právne zastúpenej HALADA advokátska kancelária s. r. o., Kapitulská 21, Trnava, v mene ktorej koná advokát a prokurista Mgr. Martin Fajnor, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/16/2021 z 23. júna 2023 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 25. septembra 2023 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť súdu na ďalšie konanie a náhradu trov konania.
2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím sp. zn. 436400/2019 z 30. júla 2019 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 sume 31 602,46 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2012. Na odvolanie sťažovateľky Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 102670372/2019 z 15. novembra 2019 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.
3. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp. zn. 30S/201/2019 z 20. októbra 2020 správnu žalobu podanú sťažovateľkou ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol.

4. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že postupom podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Na základe zistenia, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania, poukázal na rozhodnutia najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/12/2021 zo 16. februára 2022 a sp. zn. 10Sžfk/24/2021 z 28. februára 2023, v ktorých kasačné sťažnosti sťažovateľky zamietol. Zohľadňujúc uvedené skutočnosti, v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukázal na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia sp. zn. 10Sžfk/24/2021 z 28. februára 2023, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožnil, na toto rozhodnutie poukázal a v príslušnom rozsahu ho uviedol (body 41 až 50 odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu, *pozn.*).

II. Argumentácia sťažovateľky

5. Sťažovateľka namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu. Spochybňuje právny záver najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého neuniesla dôkazné bremeno o uskutočnení zdaniteľných plnení z dôvodu, že v širšom reťazci dodávok príslušného tovaru iné subjekty boli nekontaktné alebo nespolupracovali so správcom dane, v dôsledku čoho správca dane nevedel riadne preveriť pôvod tovaru, resp. to, kde tento tovar napokon skončil. Právne závery najvyššieho správneho súdu sú arbitrárne, keďže popierajú zmysel a účel príslušných ustanovení aplikovaných právnych predpisov (čo sa týka výkladu rozsahu dôkazného bremena), a napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený. Právne posúdenie veci odporuje skoršej judikatúre najvyššieho správneho súdu, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“).

6. Sťažovateľka argumentuje, že svoju časť dôkazného bremena uniesla, keď predložila relevantné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru, pričom pochybnosti týkajúce sa realizovaného obchodu z nich nevyplývajú. Konkrétne poukazuje na daňové doklady, účtovníctvo, rámcové kúpne zmluvy, potvrdené dodacie listy, výpisy z bankových účtov, viaceré čestné prehlásenia, výpisy z registra identifikačných čísel DPH a podpísané medzinárodné nákladné listy CMR, t. j. bežne používané doklady, ktorých použitie a archiváciu možno požadovať od každého obozretného podnikateľa. Daňové orgány svojvoľne rozšírili rozsah dôkazného bremena daňového subjektu nad jeho zákonný rámec, keď požadovali v zásade absolútne daňové bremeno. Najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že doklady, ktoré predložila sťažovateľka, nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako dôkaz o uskutočnení deklarovovaných zdaniteľných obchodov. Avšak neuviedol, v čom konkrétne spočívala nehodnovosť dokladov, resp. aké ďalšie doklady mala sťažovateľka predložiť.

7. Za správnosť predložených dokladov u tretích osôb sťažovateľka nenesie zodpovednosť. Čo sa týka preverenia ich správnosti, nesie dôkazné bremeno správca dane a ak ho neunesie napríklad pre nečinnosť alebo nekontaktnosť tretích osôb, nemožno prijať záver o pochybnej povahe predložených dôkazov. Daňový subjekt nemá možnosť prinútiť tretiu osobu s určitou pozíciou v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorá je v styku so správcom dane nečinná, aby správcovi dane poskytla súčinnosť alebo predložila požadované doklady súvisiace s obchodom. Správca dane nemôže požadovať preukázanie týchto skutočností od daňového subjektu v situácii,

keď tento svoje dôkazné bremeno predložením relevantných dokladov už vyčerpal. Len pri dôvodných pochybnostiach týkajúcich sa vierohodnosti a správnosti dokladov znáša dôkazné bremeno daňový subjekt, ktorý tieto doklady predložil. Uvedené však nie je prípad sťažovateľky.

8. Pri existencii dôkazov o tom, že daňový subjekt tovar nadobudol alebo dodal tak, ako to vyplýva z dodávateľských a odberateľských faktúr, teda ak je zrejmé, že došlo k reálnej dodávke tovaru, pochybnosti o predošlých či nasledujúcich transakciách s tovarom nemôžu ísť na ťarchu daňového subjektu. Správca dane nemôže od kontrolovaného daňového subjektu požadovať preukázanie uskutočnenia iných ako kontrolovaných obchodov.

9. Napriek tomu správca dane naďalej spochybňoval dodanie tovaru sťažovateľke od [REDACTED] preto sťažovateľka navrhla, aby túto skutočnosť preveril výsluchom dvoch priamych svedkov ([REDACTED] a [REDACTED]). Z týchto výpovedí vyplýva verifikácia sťažovateľkou predložených dokladov, keďže obaja svedkovia hodnovernosť skutočností zachytených v dokladoch potvrdili.

10. Správca dane, ako aj správne súdy vychádzali z predpokladu, že dôkazom, ktorý vyvracia hodnovernosť dôkazov predložených sťažovateľkou a uvedených svedeckých výpovedí, sú rozhodnutia iných správcov dane z iných daňových konaní, v ktorých boli iným daňovým subjektom v iných článkoch reťazca dodávok tovaru vyrubené daňové povinnosti pre nepreukázanie avizovaných dodávok. Ide však o nesprávne vnímanie dôkaznej situácie a dôkazného bremena, a preto nemôže mať za následok spochybnenie dôkazov dodaných sťažovateľkou. Pre záver, či sťažovateľke vzniklo právo na odpočet DPH a následné oslobodenie dodania tovaru od DPH, je nepodstatné, či sa správcovi dane podarí zistiť pôvod tovaru, resp. to, kde tovar napokon skončil. Rozhodujúce je, že daňový subjekt tovar reálne nadobudol a následne ho reálne dodal odberateľovi. Daňové orgány nespochybnili reálnu existenciu tovaru, dospeli k záveru, že nebolo preukázané, že predmetný tovar bol sťažovateľke dodaný dodávateľom [REDACTED] v zmysle vystavenej faktúry z dôvodu, že nebol zistený pôvod tovaru ani jeho konečný príjemca.

11. Pochybnosti správcu dane o predchádzajúcich alebo nasledujúcich článkoch reťazca dodávok tovaru, ktorých priamym účastníkom sťažovateľka nebola, by sa mohli týkať jej práv len v takom prípade, ak by vedome participovala na prípadnom podvodnom konaní. Uvedený záver vyplýva z judikatúry Súdneho dvora. Takáto vedomosť sťažovateľky nebola preukázaná, keďže o nezrovnalostiach sa dozvedela až z výsledkov daňovej kontroly. Ak teda správca dane nespochybňuje existenciu tovaru, ale spochybňuje samotného dodávateľa, t. j. dodanie tovaru určitým subjektom, je potrebné skúmať dobromyseľnosť daňového subjektu vo vzťahu k prípadnému podvodnému konaniu v rámci reťazca dodávok. Ak sa takáto dobromyseľnosť nevyvráti, právo na odpočet DPH nemožno daňovému subjektu uprieť. Najvyšší správny súd sa otázke dobromyseľnosti sťažovateľky v zásade nevenoval s odkazom, že nebolo preukázané, že sa zdaniteľné plnenie vôbec uskutočnilo, čo je však v rozpore so závermi daňových orgánov a krajského súdu. Najvyšší správny súd sa mal zaoberať len právnymi otázkami a nemohol prehodnocovať skutkový stav (§ 119 SSP, § 440 SSP).

12. Najvyšší správny súd pochybil aj z dôvodu, že v napadnutom rozsudku nereflektoval svoju doterajšiu judikatúru, judikatúru najvyššieho súdu (osobitne rozsudok veľkého senátu sp. zn. I Vs 1/2020 z 18. mája 2021) a Súdneho dvora a napokon aj najnovšiu judikatúru ústavného súdu, od ktorej sa bez náležitého vysvetlenia odklonil. Najvyšší správny súd sa odvoláva

na rozhodnutia, ktoré nemajú povahu ustálenej súdnej praxe a publikovaných judikátov, pričom relevantné judikáty odmietol aplikovať. Takýto postup najvyššieho správneho súdu je v rozpore s princípom právnej istoty. Najvyšší správny súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nevyrovnal ani so zásadnými argumentmi sťažovateľky, ktoré mohli mať pre rozhodnutie podstatný význam. V tomto smere je napadnutý rozsudok nepreskúmateľný pre absenciu riadneho a dostatočného odôvodnenia.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

13. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 36 ods. 1 a 2 listiny) rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti pre arbitrárnosť jeho záverov k otázke (I) nesprávneho výkladu rozsahu dôkazného bremena v daňovom konaní, (II) dobromyseľnosti sťažovateľky vo vzťahu ku skutočnosti, či transakcie boli zaťažené daňovým podvodom, (III) prijatia rozdielných skutkových záverov a (IV) nedostatočného odôvodnenia.

14. Z rozhodovacej činnosti ústavného súdu vyplýva, že skutkovo a právne obdobné veci sťažovateľky týkajúce sa rozhodnutí finančných orgánov o nároku sťažovateľky na odpočítanie DPH v konaní pred najvyšším správnym súdom už boli predmetom ústavnoprávneho prieskumu. V konaní o ústavnej sťažnosti boli podrobené obe rozhodnutia, na ktoré poukazuje najvyšší správny súd v bode 40 odôvodnenia napadnutého rozsudku; (I) rozsudok sp. zn. 8Sžfk/12/2021 zo 16. februára 2022 v konaní vedenom pod sp. zn. III. ÚS 432/2023 a (II) rozsudok sp. zn. 10Sžfk/24/2021 z 28. februára 2023 (ktorý najvyšší správny súd podľa § 464 ods. 1 SSP v príslušnom rozsahu uvádza, *pozn.*) v konaní vedenom pod sp. zn. IV. ÚS 605/2023. Výsledkom konania pred ústavným súdom boli uznesenia (sp. zn. III. ÚS 432/2023 zo 7. septembra 2023, právoplatné dňa 17. októbra 2023, a sp. zn. IV. ÚS 605/2023 z 22. novembra 2023, právoplatné dňa 7. decembra 2023), ktorými boli ako zjavne neopodstatnené odmietnuté ústavne sťažnosti sťažovateľky.

15. Z takmer identickej argumentácie sťažovateľky uvedenej v ústavnej sťažnosti, ktorá je predmetom predbežného prerokovania, možno vyvodit', že odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu obsahovalo, čo sa týka právneho posúdenia veci, obdobné závery ako v inej jej veci, ktorá už ústavným súdom v konaní vedenom pod sp. zn. IV. ÚS 605/2023 bola preskúmaná a rozhodnutá. Z uznesenia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 605/2023 z 22. novembra 2023 vyplýva, že ústavný súd v rámci posúdenia dôvodnosti ústavnej sťažnosti sťažovateľky nezistil dôvody na jej vyhovenie a zrušenie napadnutého rozsudku. Po identifikácii dvoch zásadných okruhov námietok a sumarizácii jednotlivých skutkových zistení a čiastkových právnych záverov správnych súdov k posudzovanej veci (por. najmä body 21 až 37) sa stotožnil s ich právnou argumentáciou, v ktorej sťažovateľke objasnili dôvody, pre ktoré akceptovali rozhodnutia správnych (daňových) orgánov týkajúce sa neuznania uplatneného odpočtu DPH a práva na oslobodenie tovaru od DPH a vyrubenia rozdielu dane. Právny záver o tom, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala vykonanie (realizáciu) zdaniteľného plnenia (dodanie tovaru a vykonanie dopravy), predstavuje podľa ústavného súdu „*právnou kvalifikáciu, ktorú možno pri použití pravidiel formálnej logiky a primeranej aplikácie zásad hodnotenia dôkazov vyvodit' zo zisteného skutkového stavu, a preto nie je prejavom svojvôle*“ (bod 35). Ak ústavný súd v konaní vedenom pod sp. zn. IV. ÚS 605/2023 konštatoval, že námietky

sťažovateľky (takmer identického obsahu ako v tejto ústavnej sťažnosti, *pozn.*) neboli v súhrne spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť rozsudku najvyššieho správneho súdu (sp. zn. 10Sžfk/24/2021 z 28. februára 2023, *pozn.*), ústavný súd v tejto veci konštatuje, že nemá žiaden skutkový či právny dôvod odchýliť sa od skôr vyslovených záverov vyslovených v predmetnom uznesení, a preto v tomto konaní na túto argumentáciu podľa § 56 ods. 4 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“) odkazuje bez potreby jej opakovania.

16. Ústavný súd sa v konaní o posudzovanej ústavnej sťažnosti oboznámil aj s obsahom pomerne rozsiahleho odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu [ktorý zväčša obsahoval odkaz na jeho skorší rozsudok sp. zn. 10Sžfk/24/2021 z 28. februára 2023 (body 40 až 50) a súčasne aj vlastné právne hodnotenie (bod 51), *pozn.*] a zistil, že vychádza z relevantných právnych úvah týkajúcich sa uplatnenia nároku na odpočítanie dane v daňovom konaní, v rámci ktorého zaťažuje dôkazné bremeno primárne daňový subjekt. Primerane poukázal aj na zistenia správnych orgánov pri preukazovaní reálnosti deklarovaných obchodov, z ktorých vyplynulo, že nedošlo k naplneniu materiálnej povahy veci, teda k dodaniu tovaru ani poskytnutiu služby. Napokon v závere hodnotí, že dôkazné bremeno primárne ležalo na sťažovateľke, ktorá ho neuniesla (bod 51). Neopomenul ani argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa odklonu od právnych záverov vyjadrených v aktuálnej judikatúre ústavného súdu a najvyššieho správneho súdu (bod 50 v hranatej zátvorke).

17. Odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu predstavuje podľa ústavného súdu dostatočný základ pre jeho výrok, ktorým zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky. Najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku primeraným, logickým, zrozumiteľným spôsobom sťažovateľke objasnil, prečo kasačnú sťažnosť zamietol (*nepredloženie takých dôkazných prostriedkov, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia, a teda neodstránenie pochybnosti finančných orgánov*), preto napadnutý rozsudok nie je zjavne neodôvodnený. Právne závery najvyššieho správneho súdu v spojení s krajským súdom v ich rozhodnutiach nemožno považovať za arbitrárne, t. j. také, ktoré by nemali oporu v zákone, resp. popierali by podstatu, zmysel a účel aplikovaných ustanovení daňového poriadku. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že najvyšší správny súd sa s argumentáciou sťažovateľky zaoberal a poskytol jej primeranú odpoveď na túto argumentáciu, ktorá podľa názoru ústavného súdu nevybočuje z ústavne akceptovateľných rámcov, keďže predstavuje ústavne akceptovateľné riešenie vymedzenej skutkovej situácie.

18. Na základe uvedených skutočností ústavný súd dospel k záveru, že v danom prípade niet žiadnej spojitosti medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a namietaným porušením základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny, preto ústavnú sťažnosť ako celok odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) v spojení s § 56 ods. 4 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

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

V Košiciach 14. decembra 2023

Jana Baricová
predsedníčka senátu