



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 280/2023-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca), sudkyne Jany Laššákovej a sudcu Petra Molnára v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **DUzničená s. r. o.**, IČO 36 258 113, Javorová 32/451, Partizánske, zastúpenej advokátom JUDr. Peter Janík, M. R. Štefánika 5, Topoľčany, proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/202/2019 z 3. februára 2021 a proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/3/2021 z 13. decembra 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.

Ústavná sťažnosť a skutkový stav

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 4. apríla 2023 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 pokojne užívať majetok podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkami Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označenými v záhlaví tohto uznesenia. Zároveň navrhuje napadnuté rozsudky zrušiť, vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov právneho zastúpenia.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že 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 november 2013. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane 31. januára 2019 rozhodnutie, 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 8 789,44 eur za zdaňovacie obdobie november 2013. Správca dane na základe predložených dokladov nepriznal sťažovateľke nárok na odpočítanie dane z faktúr, na ktorých bol ako dodávateľ (okrem iných) označený [REDACTED] a ktoré boli

vystavené za dodanie výstrojného a spotrebného materiálu, keďže nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení právnickou osobou uvedenou na faktúrach. Zo strany sťažovateľky nebol preukázaný pôvod tovaru ani preprava tovaru dodávateľskou spoločnosťou, v rozhodnom čase dodávateľ nevykonával ekonomickú činnosť, bol nekontaktný, z trestného konania, ktoré obsahuje výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti, vyplynulo, že konateľ nemal žiadne informácie o ekonomickej činnosti, predmete podnikania, obchodných transakciách, vystavených faktúrach, dodacích listoch, platbách, preprave či pôvode dodávaného tovaru a neboli predložené žiadne písomne splnomocnenia pre pána [REDAKOVANÉ] na zastupovanie dodávateľskej spoločnosti.

3. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 11. septembra 2019 potvrdilo odvolaním napadnuté rozhodnutie správca dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku.

4. Krajský súd napadnutým rozsudkom zamietol správnu žaloby sťažovateľky, v ktorej namietala prenos dôkazného bremena a záver o spochybnení materiálneho plnenia od dodávateľa. Rovnako ako správne orgány aj krajský súd dospel k právnomu názoru, že zo strany sťažovateľky nebola vierohodne potvrdená reálnosť deklarovaných obchodov z dôvodu, že dodávateľ je nedôveryhodnou spoločnosťou. Sťažovateľka vstúpila do obchodného vzťahu so spoločnosťou, ktorú si dostatočne nepreverila, neprejavila dostatočnú mieru opatrnosti, čím na seba prevzala riziko dôkaznej núdze v súvislosti s preukázaním splnenia podmienok nároku na odpočet DPH. Zdôraznil, že daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre, pričom samotné faktúry sú len formálnou, a nie postačujúcou podmienkou na splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH. Ak správca dane preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie.

5. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti napadnutému rozsudku krajského súdu rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že ju ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku s odôvodnením, že sťažovateľka počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neuniesla dôkazné bremeno a riadne nepreukázala splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti.

II. Argumentácia sťažovateľky

6. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu a najvyššieho správneho súdu podala sťažovateľka ústavnú sťažnosť, v ktorej argumentuje, že:

a) konajúce súdy nedostatočne odôvodnili napadnuté rozhodnutia a nedali odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky. Postup súdov bol nezákonný, keďže sťažovateľku zaťažili dôkazným bremenom bez opory v príslušnej právnej norme. Konkrétne namieta, že správca dane nepočkal na skončenie práceneschopnosti pána [REDAKOVANÉ], ktorý konal v mene dodávateľa, neprizval sťažovateľku na výsluch označených svedkov a neakceptoval hodnotu dôkazu – notársky overeného splnomocnenia pre pána [REDAKOVANÉ]. Vyjadrila názor, že pri posudzovaní nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty sa postupuje podľa prísnejších kritérií ako pri posudzovaní

oprávnenosti výdavkov na účely dane z príjmu. Poukázala aj na nerešpektovanie § 17 ods. 3, ako aj § 21 ods. 1 písm. j) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s odôvodnením, že správca dane neakceptoval, že do základu dane nemožno zahrnúť sumu, ktorá už bola u toho istého daňovníka zdanená, a neuznal sťažovateľke výdavky, ktoré priamo súviseli s jej príjmami;

b) závery oboch súdov o neunesení dôkazného bremena nemajú reálny právny základ, sťažovateľka podľa svojho názoru obnovila dôveryhodnosť sporných transakcií, čím uniesla dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania reálnosti týchto obchodov;

c) sťažovateľka poukazuje aj na rozhodnutia najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 6 Sžf 10/2012, ako aj sp. zn. 3 Sžf 1/2011, v zmysle ktorých boli určené hranice dôkazného bremena tak, že tu nie je možný extenzívny výklad, daňový subjekt nemožno zaťažiť preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. V zmysle európskej judikatúry každá obchodná transakcia má byť hodnotená samostatne, nie je preto možné na určitú transakciu prenášať prípadné nedostatky alebo aj trestnú činnosť na inom stupni obchodu;

d) zásah do svojich majetkových práv sťažovateľka odvádza od svojej povinnosti uhradiť vyrubenú daň, pričom pri ukladaní tejto povinnosti došlo k porušeniu príslušných právnych predpisov s následkom porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

III.

Predbežné prerokovanie ústavných sťažností

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie označených práv napadnutým rozsudkom krajského súdu o zamietnutí správnej žaloby sťažovateľky proti potvrdzujúcemu rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie november 2013 a napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu. Sťažovateľka namieta prenesenie dôkazného bremena a neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom.

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

8. Z obsahu ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka proti napadnutému rozsudku krajského súdu podala kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd. Obsah podanej kasačnej sťažnosti v podstatnom zodpovedá jej argumentácii použitej v ústavnej sťažnosti, pričom sťažovateľka ani netvrdí, že by nejakú námietku uplatnenú v ústavnej sťažnosti nemohla uplatniť už v podanej kasačnej sťažnosti.

9. Ústavný súd poukazuje na princíp subsidiarity, ktorý vo vzťahu k preskúmanému rozsudku krajského súdu opodstatňuje uprednostnenie právomoci najvyššieho správneho súdu (čl. 127 ods. 1 ústavy). Uvedená skutočnosť vylučuje právomoc ústavného súdu na prieskum namietaných porušení rozsudkami krajského 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 ústavnú sťažnosť odmietol pre nedostatok právomoci na ich prerokovanie.

III.2. K namietanému porušeniu práv napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu:

10. Sťažovateľka, zastúpená právny zástupcom, sa už na ústavný súd obrátila s rovnako odôvodnenými ústavnými sťažnosťami namietajúcimi porušenie rovnakých práv rozsudkami najvyššieho správneho súdu, ktoré vychádzali z rovnakej daňovej kontroly za obdobie január až december 2013 ako v prejednávanej veci. Ústavný súd ich odmietol ako zjavne neopodstatnené uzneseniami sp. zn. III. ÚS 557/2022 z 11. októbra 2022 a sp. zn. IV. ÚS 520/2022 z 25. októbra 2022 a sp. zn. I. ÚS 55/2023 z 2. februára 2023. Ani v prejednávanej veci ústavný súd nevzhliadol dôvod odchýliť sa od záverov v nich uvedených.

11. Ústavný súd pripomína, že (rovnako ako správny súd) nie je skutkovým súdom, resp. súdom tretej či štvrtej inštancie, ktorý by preskúmaval skutkové a právne závery všeobecných súdov. Toto konštatovanie je v okolnostiach tejto veci o to dôležitejšie, že sťažovateľka ústavný súd svojimi námietkami uvedenými v ústavnej sťažnosti práve do tejto pozície postavila. O tom svedčí skutočnosť, že námietky sťažovateľky v jej ústavných sťažnostiach proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasáčnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu, resp. i s jej námietkami uvedenými v správnej žalobe proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva.

12. Ústavný súd sa v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti oboznámil s napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu (v spojení s predchádzajúcim rozsudkom krajského súdu), aby posúdil zlučiteľnosť jeho obsahu s limitmi v bode 1 tohto uznesenia označených práv, ktorých porušenie sťažovateľka namieta. Uvedený prieskum vykonal ústavný súd v medziach svojich právomocí, a teda posudzoval kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu a ústavnú súladnosť interpretácie právnej úpravy, ktorú najvyšší správny súd vo veci sťažovateľky aplikoval, inými slovami, ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu.

13. Najvyšší správny súd posúdil vec sťažovateľky a dostatočne jasným a zrozumiteľným odôvodnením potvrdil závery krajského súdu s poukazom na mnohé predchádzajúce veci sťažovateľky. Uviedol, že správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k spochybneniu splnenia základnej hmotnoprávnej podmienky zo strany sťažovateľky, že sporné tovary jej boli skutočne dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby. Nebol preukázaný pôvod tovaru, jeho skladovanie, nakládka ani preprava, navyše dodávateľ nedeklaroval výkon ekonomickej činnosti v danom období. Tieto pochybnosti nebolo možné vyvrátiť šetrením u dodávateľa, keďže bol nekontaktný a nepredložil účtovné doklady, konateľ nemal vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti. Pán ██████ odmietol vypovedať s odkazom na možnosť spôsobenia trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám. Dôkazné bremeno za tohto stavu bolo prenesené na sťažovateľku, ktorá však neprodukovala žiadne ďalšie dôkazy. Správca dane od sťažovateľky vyžadoval iba dodržiavanie primeranej obozretnosti.

14. Ústavný súd už 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.

15. Judikatúra sa jasne ustálila aj 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 sp. zn. II. ÚS 705/2017. Dôkazné bremeno o splnení podmienok pre oslobodenie od DPH znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (II. ÚS 104/2019).

16. Ku konkrétnym argumentom sťažovateľky smerujúcim k pochybeniam v dokazovaní ústavný súd dodáva, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že konateľ dodávateľa nesplnomocnil tretiu osobu na zastupovanie tejto obchodnej spoločnosti (bod 7 rozsudku), pričom sťažovateľka pri dohadovaní obchodu nekomunikovala s konateľom tejto spoločnosti. K neprizvaniu sťažovateľky na výsluch označených svedkov ústavný súd uvádza, že z jej argumentácie nie je zrejmé, aký konkrétny následok v kontexte už zistených skutkových okolností jej absencia na výsluchoch znamenala a či v tomto dôsledku mohlo byť porušené jej právo vyjadriť sa ku všetkým zisteným okolnostiam vzhľadom na možnosť vyjadrenia sa ku všetkým zisteným skutočnostiam obsiahnutým v protokole o daňovej kontrole.

17. K poukazu sťažovateľky na to, že reálne preukázala existenciu dodaných tovarov, resp. služieb, ústavný súd dodáva, že pre účely daňové je potrebné preukázať dodanie tovaru, resp. služby dodávateľom uvedeným na predloženej daňovej doklade, uvedené teda nie je spôsobilé rozptýliť pochybnosti týkajúce sa osoby dodávateľa, ktorým je, ako to bolo aj v tomto prípade, subjekt nekontaktný, bez majetkového a personálneho substrátu na výkon podnikateľskej činnosti.

18. Tvrdené porušenie § 17 ods. 3, ako aj § 21 ods. 1 písm. j) zákona o dani z príjmov zo strany správcu dane nebolo sťažovateľkou zreteľne vysvetlené a v kontexte už uvedených záverov, najmä s prihliadnutím na neunesenie dôkazného bremena týkajúceho sa reálnosti sporných obchodov, nemá z pohľadu ústavného súdu ústavnoprávnu relevanciu a nie je spôsobilé spochybniť závery najvyššieho správneho súdu v napadnutom rozsudku.

19. K poukazom na rozhodnutia najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 6 Sžf 10/2012, ako aj sp. zn. 3 Sžf 1/2011 o neprimeranom zaťažení subjektu dane dôkazným bremenom je potrebné uviesť, že v prejednávanej veci došlo z dôvodu spochybnenia dodávateľských subjektov k prechodu dôkazného bremena na sťažovateľku, ktorá neprijala pred vstupom do obchodného vzťahu žiadne opatrenia na preverenie si svojich obchodných partnerov, nesprávala sa v súlade so zásadami poctivého obchodného styku, preto tu nemožno hovoriť o jej neprimeranom zaťažení, keďže sama vstupovala do obchodných vzťahov neobzretne (porov. IV. ÚS 520/2022).

20. Z uvedeného vyplýva, že ústavný súd nenašiel v argumentácii sťažovateľky opodstatnenosť. Na jej argumenty, ktoré opakovala už v podaných správnych žalobách, ako aj kasačných sťažnostiach, najvyšší správny súd odpovedal adekvátnym, logickým a ústavne udržateľným spôsobom, jeho závery sú dostatočne odôvodnené a s odkazom na citovanú judikatúru ústavného súdu, dotknuté ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov interpretoval ústavne súladným spôsobom. Sťažovateľkou uvádzané tvrdenia nijako

nesignalizujú také pochybenia najvyššieho správneho súdu, ktoré by vytvárali priestor na možnosť vyslovenia porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

21. Rovnaký záver možno vysloviť aj vo vzťahu k označenému právu podľa čl. 1 dodatkového protokolu, pretože ústavný súd nezistil možnosť zásahu zo strany najvyššieho správneho súdu do majetkovej sféry sťažovateľky, keďže zásah do majetkovej sféry sťažovateľky predstavujúci povinnosť sťažovateľky uhradiť vyššiu daň z príjmu na základe rozhodnutí správcu dane v spojení s rozhodnutiami finančného riaditeľstva bol preskúmaný krajským súdom, ako aj najvyšším správnym súdom a ich závery sú riadne odôvodnené a nie sú svojvoľné [porov. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo veci Iofil AE v. Grécko zo 7. 9. 2021, bod 42].

22. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru 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 (hard core of public-authority prerogatives; porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24, 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

23. Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o dodatočné vyrubenie rozdielu na dani z pridanej hodnoty (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

24. Uvedené závery odôvodňujú, aby ústavný súd ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

25. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, 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 24. mája 2023

Luboš Szigeti
predseda senátu