



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 244/2023-33

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku (sudca spravodajca) a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **KOVOTVAR, výrobné družstvo**, Železničarska 830, Kúty, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Chýský Lorenc Partners, s. r. o., Michalská 9, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžfk/58/2020 z 26. októbra 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. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 15. marca 2023 domáha vyslovenia porušenia svojich základných práv vlastniť majetok podľa čl. 20 ods. 1, na slobodu podnikania podľa čl. 35 ods. 1, súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“). Tiež navrhuje zrušiť namietaný rozsudok a priznať mu náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľ sa dlhodobo (cca 60 rokov) okrem iného zaoberá žiarovým zinkovaním výrobkov. V novembri 2016 sťažovateľ nadviazal spoluprácu so spoločnosťou [REDACTED] (ďalej len „dodávateľská spoločnosť“), predmetom ktorej boli dodávky zinku. Obchodná spolupráca medzi sťažovateľom a dodávateľskou spoločnosťou trvala do mája 2017.

3. Sťažovateľ si za zdaňovacie obdobie február 2017 (ďalej len „zdaňovacie obdobie“) uplatnil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z daňových dokladov (faktúra za nákup zinku z 9. februára 2017 a 24. februára 2017) v celkovej výške 16 987,33 eur.

4. Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) vykonal 17. mája 2017 u sťažovateľa daňovú kontrolu pre účely zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH

za zdaňovacie obdobie. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) so zistením, že neboli splnené podmienky na uplatnenie práva na odpočet DPH.

5. Z obsahu protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že materiálne plnenie nebolo medzi účastníkmi konania sporné. Sporné bolo, či deklarovaný tovar (zinok) dodala sťažovateľovi dodávateľská spoločnosť. Pochybnosti správcu dane o dodávateľskej spoločnosti boli založené na týchto skutočnostiach: (i) konateľka sťažovateľa nekomunikovala s konateľom dodávateľskej spoločnosti, (ii) úhrada za sporné faktúry bola zasielaná na účet banky v pobočke Trinec uvedenej na sporných faktúrach, pričom sťažovateľ nemal vedomosť o majiteľovi účtu, na ktorý boli platby zasielané, (iii) dodávateľská spoločnosť bola nekontaktná, tým sa nepodarilo overiť doklady v súvislosti s dodaním tovaru dodávateľskou spoločnosťou ani sa nepodarilo vypočítať konateľa dodávateľskej spoločnosti, a (iv) dodávateľská spoločnosť nedeclarovala dodanie tovaru prostredníctvom daňového priznania DPH za zdaňovacie obdobie.

6. Správca dane rozhodnutím z 27. júna 2018 určil sťažovateľovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 16 987,33 eur na DPH za zdaňovacie obdobie, čím znížil nadmerný odpočet zo sumy 30 861,11 eur na sumu 13 873,78 eur. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že sťažovateľ nepredložil relevantné dôkazy o tom, že dodávateľská spoločnosť skutočne dodala fakturovaný tovar (zinok). Sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno; nepreukázal, že práve tejto dodávateľskej spoločnosti vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH.

7. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) na odvolanie sťažovateľa rozhodnutím z 15. októbra 2018 potvrdil rozhodnutie správcu dane.

8. Sťažovateľ podal správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, v ktorej namietal nesprávne vyhodnotenie prenosu dôkazného bremena. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) správnu žalobu sťažovateľa rozsudkom č. k. 20S/153/2018 zo 4. marca 2020 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) s odôvodnením, že žalovaný zaťažil sťažovateľa neprimeraným dôkazným bremenom.

9. Žalovaný proti rozsudku správneho súdu podal kasačnú sťažnosť. Najvyšší správny súd (ďalej len „kasačný súd“) namietaným rozsudkom rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP s odôvodnením, že daňové orgány spochybnili postavenie dodávateľskej spoločnosti ako zdaniteľnej osoby a preukázanie priameho dodávateľa sťažovateľa bolo jeho zákonnou povinnosťou, z ktorého dôvodu na sťažovateľa daňové orgány nepreniesli neprimerané dôkazné bremeno.

II.

10. Sťažovateľ argumentuje, že daňový úrad žiadnym spôsobom nespochybnil, že by deklarovaný tovar (zinok) sťažovateľovi nebol dodaný. Preto tvrdí, že kasačný súd ho tým zaťažil neprimeraným dôkazným bremenom pri uplatnení práva na odpočítanie DPH. Sťažovateľ poukazuje aj na rozsudok Súdneho dvora Európskeho únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci C-154/20,

v ktorom Súdny dvor uviedol, že od zdaniteľnej osoby nemožno v každom prípade vyžadovať, aby preukázala, že jej dodávateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, aby si mohla uplatniť právo na odpočet DPH. Podľa jeho názoru je namietaný rozsudok arbitrárny a kasačný súd nerešpektoval právne závery Súdneho dvora. Rozhodnutia, na ktoré kasačný súd poukazuje, nie sú podľa neho na vec priliehavé. Sťažovateľ je presvedčený, že počas daňovej kontroly predložil správcovi dane celý rad dôkazov na preukázanie svojich tvrdení o reálnom dodaní zinku dodávateľskou spoločnosťou a vykonal všetky bežné úkony na preverenie svojho obchodného partnera, či dodávateľská spoločnosť vykonáva podnikateľskú činnosť, či je registrovaná pre DPH a či má dlhy alebo nedoplatky. K presvedčeniu o serióznosti dodávateľskej spoločnosti navyše prispela skutočnosť, že dodávky zinku sa riadne a včas uskutočnili, pričom zinok bol vždy dodaný v požadovanej kvalite a množstve.

11. Sťažovateľ tiež poukázal na nálezy ústavného súdu č. k. IV. ÚS 602/2020 a č. k. II. ÚS 291/2021 a vyslovil názor, že kasačné rozhodnutia sú spôsobilé zasiahnuť do základných práv a slobôd, ak vychádzajú z ústavne a zákonne neprijateľných procesných postupov kasačného súdu, ktorými hrubo zasiahol do procesného postavenia jedného z účastníkov konania.

III.

12. Predmetom prieskumu v prerokúvanej veci je namietaný rozsudok kasačného súdu, ktorým zrušil rozsudok správneho súdu, zatiaľ čo v zmysle judikatúry ústavného súdu sa v konaniach o ústavnej sťažnosti zásadne preskúmavajú len také právoplatné rozhodnutia, ktorými sa konanie vo veci samej skončilo (IV. ÚS 361/2010). Základné právo na súdnu ochranu je „výsledkové“, čo znamená, že mu musí zodpovedať proces ako celok. Zodpovedanie otázky, či namietané konanie vykazuje znaky spravodlivého procesu, závisí od celého konania a konečného rozhodnutia všeobecných súdov (III. ÚS 33/04, IV. ÚS 163/05, II. ÚS 307/06, II. ÚS 155/08). Z tohto pohľadu sa posudzované konanie v celku javí ako spravodlivé, keďže sťažovateľ môže v pokračujúcom konaní pred súdom reálne uplatniť všetky svoje práva.

13. Dôvody, pre ktoré kasačný súd vo veci sťažovateľa rozhodol, budú predmetom ďalšieho konania. V prípade, ak by správny súd rozhodol v neprospech sťažovateľa, nič sťažovateľovi nebráni opätovne podať kasačnú sťažnosť na kasačný súd, ktorého potencionálne rozhodnutie môže byť pri splnení zákonných podmienok predmetom prieskumu ústavným súdom. Okolnosti veci nenasvedčujú stavu, že by kasačný súd vytvoril pre sťažovateľa nezvratný stav. Z uvedeného dôvodu preto ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa odmietol pre nevyčerpanie účinných prostriedkov nápravy [§ 56 ods. 2 písm. d) v spojení s § 132 ods. 2 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov].

14. 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 ESP 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, č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESP pripúšťa len v takých daňových veciach, v ktorých daňové konanie považuje za konanie trestné, teda kde sa rozhoduje o oprávnenosti akéhokoľvek trestného

obvinenia. ESR 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 ESR z 18. 10. 2001 vo veci Finkelberg proti Lotyšsku). Vzhľadom na to, že vo veciach sťažovateľa orgány verejnej správy neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu dane, čl. 6 ods. 1 dohovoru sa na vec sťažovateľa nepoužije (III. ÚS 702/2021, III. ÚS 557/2022).

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

V Košiciach 11. mája 2023

Robert Šorl
predseda senátu