



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 148/2023-16

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 ústavných sťažnostiach sťažovateľky [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] – [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej advokátom Petrom Janíkom, Námestie M. R. Štefánika 5, Topoľčany, proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/206/2019 z 3. februára 2021, rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sfk/3/2021 z 28. novembra 2022, rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/201/2019 z 13. októbra 2020 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 10Sžfk/6/2021 z 28. novembra 2022 takto

r o z h o d o l :

Ústavné sťažnosti **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavný súd uznesením č. k. PLs. ÚS 5/2023 z 15. marca 2023 spojil ústavné sťažnosti sťažovateľky č. k. Rvp 556/2023 a č. k. Rvp 558/2023 na spoločné konanie so sp. zn. Rvp 556/2023.
2. Sťažovateľka sa ústavnými sťažnosťami doručenými ústavnému súdu 27. februára 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“) namietanými rozsudkami krajského súdu a namietanými rozsudkami najvyššieho správneho súdu. Tiež navrhuje zrušiť namietané rozsudky a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie a priznať náhradu trov konania.
3. Z prvej ústavnej sťažnosti a jej príloh (Rvp 556/2023) 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 január 2013 až december 2013. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 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 dane.

4. Z vykonaného dokazovania považoval správca dane za preukázané, že (i) dodávateľská spoločnosť [REDAKOVANÉ] (ďalej len „dodávateľská spoločnosť“) nemala potrebné materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie obchodnej činnosti, (ii) sťažovateľka nepreukázala pôvod tovaru, (iii) sťažovateľka nepreukázala prepravu tovaru dodávateľskou spoločnosťou, (iv) v rozhodnom čase bol dodávateľ nedôveryhodnou spoločnosťou, (v) konateľ dodávateľskej spoločnosti pán [REDAKOVANÉ] nemal žiadne informácie o ekonomickej činnosti, predmete podnikania, obchodných transakciách, vystavených faktúrach, dodacích listoch, platbách, preprave či o pôvode dodávaného tovaru, (vi) zo strany sťažovateľky neboli predložené žiadne písomne splnomocnenia pre pána [REDAKOVANÉ] na zastupovanie dodávateľskej spoločnosti a údajne udelenie splnomocnenia pre pána [REDAKOVANÉ] poprel aj vtedajší konateľ dodávateľskej spoločnosti.

5. Správca dane rozhodnutím z 30. januára 2019 vyrubil sťažovateľke (pôvodne [REDAKOVANÉ] – [REDAKOVANÉ]) rozdiel dane 13 585,40 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 [§ 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“)]. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) na odvolanie sťažovateľky rozhodnutím z 11. septembra 2019 prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

6. Sťažovateľka podala správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného len v rozsahu neuznaného odpočtu DPH 4 526 eur za tovar od dodávateľskej spoločnosti [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] Krajský súd (ďalej len „správny súd“) správnu žalobu sťažovateľky namietaným rozsudkom z 3. februára 2021 zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) s odôvodnením, že dodávateľskú spoločnosť pokladá za nedôveryhodnú, pretože nedisponuje potrebným materiálnym, technickým a personálnym vybavením na vykonanie obchodnej činnosti, a okrem toho dodávateľská spoločnosť nemá žiadny majetok a žiadnych zamestnancov. Tiež poukázal na nedostatky na strane podnikateľského subjektu, ktorý so správcom dane nekomunikoval, nepodal daňové priznanie, pričom nebolo zistené, že by vykonával ekonomickú činnosť. Podľa jeho názoru sťažovateľka v konaní neunesla dôkazné bremeno a nepredložila žiadne dôkazy v jej prospech.

7. Najvyšší správny súd (ďalej len „kasačný súd“) namietaným rozsudkom z 28. novembra 2022 kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol, pričom sa stotožnil s právnym posúdením veci správnym súdom. Tiež poukázal na obdobnú vec sťažovateľky, ktorá už bola podrobená kasačnému prieskumu a na ktorú v celom rozsahu kasačný súd odkazuje (rozsudok kasačného súdu č. k. 10Sžfk/7/2021 z 25. mája 2022).

8. Z druhej ústavnej sťažnosti sťažovateľky a jej príloh (Rvp 558/2023) vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu pre účely zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie január 2013 až december 2013. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a)

v nadväznosti na § 51 zákona o DPH, pretože neboli splnené podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane.

9. Z vykonaného dokazovania považoval správca dane za preukázané, že (i) dodávateľská spoločnosť [REDAKOVANÉ] nemala potrebné materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie obchodnej činnosti, (ii) sťažovateľka nepreukázala pôvod tovaru, (iii) sťažovateľka nepreukázala prepravu tovaru dodávateľskou spoločnosťou, (iv) v rozhodnom čase bol dodávateľ nedôveryhodnou spoločnosťou, (v) konateľ dodávateľskej spoločnosti pán [REDAKOVANÉ] nemal žiadne informácie o ekonomickej činnosti, predmete podnikania, obchodných transakciách, vystavených faktúrach, dodacích listoch, platbách, preprave či o pôvode dodávaného tovaru, (vi) zo strany sťažovateľky neboli predložené žiadne písomne splnomocnenia pre pána [REDAKOVANÉ] na zastupovanie dodávateľskej spoločnosti a údajne udelenie splnomocnenia pre pána [REDAKOVANÉ] poprel aj vtedajší konateľ dodávateľskej spoločnosti.

10. Správca dane rozhodnutím z 30. januára 2019 vyrubil sťažovateľke rozdiel dane 9 437,69 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2013 (§ 68 ods. 5 Daňového poriadku). Žalovaný na odvolanie sťažovateľky rozhodnutím z 11. septembra 2019 prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

11. Správny súd správnu žalobu sťažovateľky namietaným rozsudkom z 13. októbra 2020 zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 SSP a bližšie s odôvodnením, že dodávateľskú spoločnosť pokladá za nedôveryhodnú, pretože nedisponuje potrebným materiálnym, technickým a personálnym vybavením na vykonanie obchodnej činnosti, a okrem toho dodávateľská spoločnosť nemá žiadny majetok a žiadnych zamestnancov. Tiež poukázal na nedostatky na strane podnikateľského subjektu, ktorý so správcom dane nekomunikoval, nepodal daňové priznanie, pričom nebolo zistené, že by vykonával ekonomickú činnosť. Podľa jeho názoru sťažovateľka v konaní neuniesla dôkazné bremeno a nepredložila žiadne dôkazy v jej prospech.

12. Kasačný súd namietaným rozsudkom z 28. novembra 2022 kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol, pričom sa stotožnil s právnym posúdením veci správnym súdom. Tiež poukázal na obdobnú vec sťažovateľky, ktorá už bola podrobená kasačnému prieskumu a na ktorú vec v celom rozsahu kasačný súd odkazuje (rozsudok kasačného súdu č. k. 10Sžfk/7/2021 z 25. mája 2022).

II.

13. Sťažovateľka argumentuje, že súdy sa nevyjadрили k tvrdeným skutočnostiam, čím jej 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 neprímeraným dôkazným bremenom. Správca dane vydal opätovne rozhodnutia bez toho, aby vyčkal na ukončenie práceneschopnosti (ďalej len „PN“) p. [REDAKOVANÉ] 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 rozsudky kasačného súdu 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.

III.1. K namietanému porušeniu uplatnených práv rozsudkami správneho súdu:

14. Z obsahu ústavných sťažností vyplýva, že sťažovateľka proti namietaným rozsudkom správneho súdu podala kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol kasačný súd namietanými rozsudkami. Ústavný súd poukazuje na princíp subsidiarity, ktorý vo vzťahu k preskúvaným rozsudkom opodstatňuje uprednostnenie právomoci kasačného súdu (čl. 127 ods. 1 ústavy). Uvedená skutočnosť vylučuje právomoc ústavného súdu na prieskum namietaných porušení rozsudkami 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 ústavné sťažnosti sťažovateľky odmietol pre nedostatok právomoci na ich prerokovanie.

III.2. K namietanému porušeniu uplatnených práv rozsudkami kasačného súdu:

15. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach namieta porušenie uplatnených práv namietanými rozsudkami kasačného súdu, ktorý mal nesprávne právne posúdiť nárok sťažovateľky na odpočet DPH tovaru dodávateľskou spoločnosťou a neprimerane ju zaťažiť dôkazným bremenom.

16. Podľa § 56 ods. 4 zákona o ústavnom súde ak ústavný súd návrh na začatie konania podľa § 42 ods. 2 písm. f) odmietne podľa odseku 2 a ten istý navrhovateľ podá ústavnému súdu ďalší návrh na začatie konania v inej veci v podstatnej časti zhodný s predchádzajúcim návrhom, ktorý možno odmietnuť z rovnakého dôvodu, rozhodnutie o jeho odmietnutí môže obsahovať zjednodušené odôvodnenie, v ktorom ústavný súd iba poukáže na skoršie rozhodnutie o predchádzajúcom návrhu na začatie konania. Ústavný súd obdobné námietky sťažovateľky posudzoval v uznesení ústavného súdu č. k. III. ÚS 557/2022 z 29. septembra 2022.

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 natoľko 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 podľa 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 konaniach bolo, či sťažovateľka uniesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok pre priznanie odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a nasl. 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. Úlohou správneho súdnictva 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. 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). Namietané rozsudky kasačného súdu nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s namietanými rozsudkami správneho súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami orgánov verejnej správy, ktoré im predchádzali.

21. Kasačný súd posúdil vec sťažovateľky a rozsiahlym odôvodnením (bod 27 až 44 namietaných rozsudkov) potvrdil závery správneho súdu, odkazujúc na obdobnú vec sťažovateľky (rozsudok kasačného súdu č. k. 10Sžfk/7/2021 z 25. mája 2022). 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 existencii 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 skutočnosti, ktoré nastali u jej dodávateľov. Rovnako bolo v kompetencii sťažovateľky, aby preukázala, na základe akého titulu rokovala s pánom [REDAKOVANÉ], ktorý mal údajne zastupovať dodávateľskú spoločnosť. K namietanému nevykonaniu výsluchu pána [REDAKOVANÉ] sa kasačný súd vysporiadal v odôvodnení namietaných rozsudkov (body 42 v oboch veciach), pričom táto argumentácia sťažovateľky už bola preskúmaná ústavným súdom v konaní sp. zn. III. ÚS 557/2022 (bod 22). Okrem toho ústavný súd podotýka, že pán [REDAKOVANÉ] využil právo nevyhovovať.

22. 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 určaniu rozdielu v sume nadmerných odpočtov. Pokiaľ sťažovateľka namieta, 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. K tvrdenej extenzii pri údajnom uvalení dôkazného bremena ústavný súd nevidí v preskúmaných veciach odklon od judikatúry najvyššieho súdu. Vo veci sťažovateľky už na prvý pohľad vyplývajú závažné pochybnosti o dodávateľovi tovaru, ktorý nedisponoval personálnym ani materiálnym substrátom, ani dokonca náležitými informáciami o spochybnenej dodávke tovaru, čo je dosť podstatný rozdiel od stolerovateľného pochybenia daňovníka.

23. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom kasačného súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti namietaných rozsudkov. Z ústavnoprávneho hľadiska preto niet dôvod, aby sa spochybňovali závery namietaných rozsudkov, ktoré by odôvodňovali nezákonnosť alebo nesprávne zistený skutkový stav. Ústavný súd podotýka, že ak sťažovateľka obchoduje s citlivým tovarom (zbrane, náhradné diely k zbraniam, súčasti k zbraní, strelivo). Musí byť samozrejmosťou dôsledné preverenie svojho dodávateľa a osoby zaň konajúcej. V okolnostiach prípadu preto ústavný súd ústavné sťažnosti v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

24. Podľa Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) aplikácia čl. 6 ods. 1 dohovoru sa vylučuje na veci daňové, keďže tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok veľkej komory ESR z 23. 11. 2006 vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45; rozsudok veľkej komory ESR z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESR pripúšťa len v takých daňových veciach, kde 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 sťažovateľky orgány verejnej správy neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale išlo

o vyrubenie rozdielu dane, sa na veci sťažovateľky čl. 6 ods. 1 dohovoru nepoužije (III. ÚS 702/2021, III. ÚS 557/2022). Rovnako ústavný súd nemohol dospieť ani k vysloveniu porušenia čl. 1 dodatkového protokolu.

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

V Košiciach 29. marca 2023

Robert Šorl
predseda senátu