



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 666/2022-12

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ladislava Duditša a zo sudcov Libora Duľa (sudca spravodajca) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej spoločnosťou [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 10 Sžfk 51/2021 z 26. augusta 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 sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 22. novembra 2022 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 10 Sžfk 51/2021 z 26. augusta 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Zároveň navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania.

2. Rozhodnutím Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) z 30. novembra 2017 bol sťažovateľke (predtým vystupujúcej pod obchodným menom [REDACTED], pozn.) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 127 489,67 eur za zdaňovacie obdobie november 2012. Správca dane nepriznal sťažovateľke nadmerný odpočet DPH v sume 69 607,76 eur uvedený v daňovom priznaní a súčasne jej určil daňovú povinnosť v sume 57 881,91 eur. Na základe odvolania podaného sťažovateľkou Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím z 13. marca 2018 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“) potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

3. Sťažovateľka 18. apríla 2017 podala proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva všeobecnú správnu žalobu. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 7 S 45/2018 z 24. februára 2021 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol a účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol.

II.

Argumentácia sťažovateľky

4. Sťažovateľka pred ústavným súdom namieta arbitrárnosť hmotnoprávneho posúdenia veci a ústavne nekonformný výklad a aplikáciu príslušných právnych predpisov najvyšším správnym súdom v napadnutom rozsudku.

5. Sťažovateľka zhrnula dôvody, ktorými najvyšší správny súd zamietol jej kasačnú sťažnosť, takto: „**[redacted]**, ktorá dodala tovar sťažovateľovi **[redacted]**, používala pri nadobudnutí tovaru z iných členských štátov EÚ tzv. nárazníkové subjekty, ktorými si znižovala DPH na vstupe pri nadobudnutí rôznych komodít (napr. mäso, hydina, krmivo, atď.), a teda si znižovala vlastnú daňovú povinnosť. Za týmto účelom mala založených niekoľko obchodných spoločností, napr. v tomto konkrétnom prípade spoločnosť **[redacted]**, ktorá nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala žiadnych zamestnancov ani reálne sídlo, a za ktorú reálne konali pri nadobudnutí tovaru zamestnanci spoločnosti **[redacted]**. Sťažovateľovi nebolo pripísané vytvorenie podvodného fakturačného reťazca, ani mu nebolo v daňovom ani súdnom konaní preukázané to, že sa do tohto fakturačného reťazca zapojil úmyselne. Daňové orgány sa sústredili len na preukázanie, že sťažovateľ musel, resp. mal vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do podvodného reťazca spojeného s daňovým únikom. Táto vedomosť podľa názoru najvyššieho správneho súdu vyplynula z CMR dokladov, podľa ktorých sťažovateľ si musel byť vedomý, že pohyb tovaru nezodpovedá deklarovanému fakturačnému toku, ako aj z ďalších dôkazov a indícií zabezpečených daňovými orgánmi. Objem dodávky tovaru a výška fakturovanej ceny mali sťažovateľa (majúceho záujem na uplatnení odpočtu DPH) primäť k vyššej obozretnosti pri vstupe do obchodnej transakcie, ktorá nepochybne zahŕňala i potrebu venovať osobitnú pozornosť údajom v prepravných dokladoch. V predmetnej veci nešlo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia tovaru alebo reálny základ deklarovaného zdaniteľného obchodu. Spoločnosť **[redacted]**, ktorá tovar dodala sťažovateľovi, však nevedela preukázať nadobudnutie tovaru, aby ho mohla ďalej fakturovať a dodávať, v tomto prípade sťažovateľovi. Preto jej nemohla vzniknúť daňová povinnosť a súčasne nemohlo sťažovateľovi vzniknúť právo na odpočítanie dane.“

6. Podľa názoru sťažovateľky všetky podmienky vyžadované zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) boli splnené a nedostatky zistené daňovými orgánmi a následne konštatované aj najvyšším správnym súdom a odôvodňujúce nepriznanie odpočítania DPH sa týkajú výlučne iných daňových subjektov (dodávateľ **[redacted]**, a ním používaného „nárazníkového subjektu“ **[redacted]**). Netýkajú sa sťažovateľky, proti ktorej bol uplatnený princíp kolektívnej viny za pochybenia iných daňových subjektov, na ktorých činnosť nemá žiadny dosah.

7. Vychádzajúc z už uvedeného, sťažovateľka zastáva názor, že najvyšší správny súd rozhodol v rozpore s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 3 Sžfk 1/2011 z 15. marca 2011 a rozsudkami Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 z 12. januára 2006 a C-33/13 zo 6. februára 2014, pretože:

a) jednotlivé články v reťazci zdaniteľných plnení neboli posudzované samostatne, ale všetky boli automaticky vyhodnotené ako podvodné, resp. boli prenesené ťaživé nedostatky z nezrovnalostí na inom stupni reťazca;

b) údajná vedomosť sťažovateľky o existencii podvodu na inom stupni reťazca je založená výlučne na dohadoch a domnienkach, a nie na objektívnych dôkazoch;

c) sťažovateľka bola poškodená na svojich právach, pretože na jednej strane zaplatila kúpnu cenu vrátane DPH a na druhej strane jej nebol priznaný nárok na jej odpočítanie.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať správnosť skutkových a následne na nich založených právnych záverov všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu (obdobne III. ÚS 78/07, IV. ÚS 27/2010). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov (II. ÚS 193/2010, II. ÚS 173/2013).

9. Do právomoci ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ústavy patrí kontrola zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Skutkové a právne závery súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, III. ÚS 271/05, III. ÚS 153/07).

10. Z judikatúry ústavného súdu ďalej vyplýva, že súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a s právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, III. ÚS 32/07).

11. Pokiaľ ide o čl. 46 ods. 2 ústavy, ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa pri zákonom splnených podmienkach na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov zo strany správneho súdu pri rozhodovaní o splnení podmienok na podanie správnej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (IV. ÚS 102/08, IV. ÚS 572/2018, II. ÚS 104/2019).

12. Vzhľadom na okolnosti daného prípadu ústavný súd považuje za potrebné poukázať aj na povahu a špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou 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. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (IV. ÚS 127/2012, II. ÚS 179/2018, IV. ÚS 283/2018).

13. Vychádzajúc z uvedeného, bolo úlohou ústavného súdu v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti v zmysle § 56 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“) posúdiť, či tieto požiadavky kladené na rozhodnutie najvyšší správny súd rešpektoval minimálne v takej miere, ktorá je z ústavnoprávneho hľadiska akceptovateľná a udržateľná, a na tomto základe formulovať záver, či nie je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená.

14. O zjavnej neopodstatnenosti ústavnej sťažnosti (návrhu) možno hovoriť predovšetkým vtedy, ak namietaným postupom orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi napadnutým postupom tohto orgánu a základným právom, ktorého porušenie sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takú možnosť reálne nepripúšťajú (IV. ÚS 16/04, II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 55/05, IV. ÚS 288/05).

15. Najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku v bode 26 poukázal na zistenie, že o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol kasačný súd rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 5 Sžfk 39/2019 z 10. septembra 2020, ktorého predmetom bolo rozhodnutie o určení rozdielu DPH sťažovateľke za zdaňovacie obdobie september 2012 s odôvodnením, z ktorého najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku citoval a na ktoré podľa § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku odkázal (v rámci bodu 26 odôvodnenia napadnutého rozsudku boli citované body 28 až 40 rozsudku najvyššieho súdu z 10. septembra 2020). Zo svojej rozhodovacej činnosti ústavný súd zistil, že predmetný rozsudok najvyššieho súdu z 10. septembra 2020 bol podrobený ústavnému prieskumu na základe ústavnej sťažnosti sťažovateľky (namietajúcej porušenie identických práv ako v predmetnej ústavnej sťažnosti), ktorá bola uznesením č. k. I. ÚS 184/2021 z 5. mája 2021 odmietnutá ako zjavne neopodstatnená.

16. Vzhľadom na skutočnosť, že najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku v celom rozsahu cituje rozsudok najvyššieho súdu č. k. 5 Sžfk 39/2019 z 10. septembra 2020 v obdobnej veci sťažovateľky, pričom tento rozsudok už bol podrobený ústavnému prieskumu v uznesení ústavného súdu č. k. I. ÚS 184/2021 z 5. mája 2021, nepovažuje ústavný súd za potrebné podrobne rozoberať námietky uplatnené sťažovateľkou v predmetnej ústavnej sťažnosti, keďže sú identické s tými skôr uplatnenými.

17. Ústavný súd len stručne, extrahujúc z uvedeného uznesenia ústavného súdu z 5. mája 2021, poukazuje na jeho jednotlivé závery. Zo skutočností zistených správcom dane, z ktorých vychádzali

správne súdy, vyplýva, že správca dane svoj záver o skutočnosti, že sťažovateľka vedela, resp. mala vedieť, že sa zúčastňuje na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH, ktorej sa dopustil jej dodávateľ, oprel o viaceré logicky na seba nadväzujúce dôkazy, z ktorých podľa jeho názoru vyplynula táto skutočnosť. Správca dane poukázal na skutočnosť, že na splnenie predpokladov, ktoré zákon o DPH predpokladá na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 tohto zákona, sa vyžaduje aj to, aby osoba uvedená ako dodávateľ na faktúre bola identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Vzhľadom na skutočnosť, že v tomto konkrétnom prípade mal pochybnosti o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, pristúpil k preverovaniu celého obchodného reťazca, vykonal rozsiahle dokazovanie a dospel k záveru, že sťažovateľka neprijala opatrenia, ktoré je od nej možné dôvodne požadovať na zabezpečenie skutočnosti, aby sa nezúčastňovala plnení poznačených podvodom.

17.1. Ústavný súd ďalej konštatoval, že sťažovateľka v ústavnej sťažnosti neuviedla žiadne konkrétne skutočnosti, z ktorých by sa dalo vyvodiť, na základe akých myšlienkových úvah považuje všetky zistenia správcu dane založené na konkrétnych dôkazoch iba za domnienky, resp. dohady, o to viac, že sťažovateľka v daňovom konaní následne po zisteniach správcu dane nepredložila relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili ním zistené skutočnosti. Sťažovateľke sa tak všeobecnou argumentáciou nepodarilo preukázať príčinnú súvislosť medzi napadnutým rozhodnutím a ňou označeným právom na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ktorého porušenie namietla. Ústavný súd akcentoval, že korelátom práva účastníka konania na primeranú reakciu zo strany orgánu verejnej moci (ústavný súd nevynímajúc) je aj jeho procesná povinnosť uvádzať dostatočne konkretizované návrhy, pretože primeranosť postupu orgánu verejnej moci je možné posudzovať iba vo vzťahu k určitému špecifickému tvrdeniu účastníka konania.

17.2. Vo vzťahu k sťažovateľkou citovanej judikatúre ústavný súd dospel k záveru, že sťažovateľka dostala primeranú odpoveď v správnom súdnom konaní aj na túto námietku, keď najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku uviedol, že Súdny dvor Európskej únie v ním citovaných rozhodnutiach stanovil, že nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. V preskúmanom prípade bolo tak podstatné, že z celého radu vykonaných dôkazov vyplynulo, že sťažovateľka majúca záujem na uplatnení odpočtu DPH, uvedomujúc si možné negatívne dopady z toho plynúce v daňovom konaní, si túto povinnosť konať obozretne nesplnila. Vzhľadom na uvedené je z ústavnoprávneho hľadiska neopodstatnená aj námietka o tom, že najvyšší správny súd rozhodol v rozpore s rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 3 Sžfk 1/2011 z 15. marca 2011, keďže v prípade sťažovateľky zjavne nejde o prípad „*ťaživého prenesenia nedostatkov alebo podvodu na inom stupni obchodu*“.

17.3. V závere ústavný súd zhrnul, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa vzhľadom na predmet posudzovaného konania nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel jej účel a význam. Napadnutý rozsudok nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky. Z ústavnoprávneho hľadiska niet ani žiadneho dôvodu, aby sa spochybňovali závery napadnutého rozsudku, pretože sú dostatočne a presvedčivo odôvodnené.

18. Od už uvedených záverov sa ústavný súd nemá dôvod odchyliť ani v posudzovanej veci sťažovateľky. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom súdov nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a s právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

19. Uvedené je dostačujúce na to, aby ústavný súd túto časť ústavnej sťažnosti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

20. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné 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, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok Veľkej komory ESLP 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, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde 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).

21. Správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, čo viedlo ústavný súd k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru, a preto ústavnú sťažnosť aj v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

22. 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 19. decembra 2022

Ladislav Duditš
predseda senátu