



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 424/2022-14

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a zo sudcov Libora Duľa a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **OPAL – FYTOS, s. r. o.**, Petrovany-Vysielač 573, Petrovany, IČO 36 458 473, zastúpeného JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, Sovietskych hrdinov 33, Svidník, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk 26/2020 z 18. novembra 2021 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 sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 18. marca 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom súdu označeným v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh pripojených k ústavnej sťažnosti sťažovateľom vyplýva nasledujúci stav veci: Daňový úrad pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej len „správca dane“) ako príslušný správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu, ktorej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013, v rámci ktorej preveroval oprávnenosť nároku na oslobodenie od dane, a na základe zistení z tejto kontroly vydal rozhodnutie č. 100600991/2017 z 11. apríla 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým sťažovateľovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 14 835,22 eur a znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 zo sumy 24 213,85 eur

na sumu 9 378,63 eur, t. j. sťažovateľovi nepriznal právo na oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu z dôvodu, že nedošlo k preukázaniu splnenia dodania tovaru konkrétnemu odberateľovi, ktorého deklaroval sťažovateľ.

3. Sťažovateľ podal proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný správny orgán“) ako odvolací orgán rozhodlo tak, že vydalo rozhodnutie č. 101392588/2017 z 21. júna 2017, ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

4. Správnu žalobou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) žalobu ako nedôvodnú zamietol rozsudkom č. k. 2 S 191/2017-82 z 30. októbra 2019.

5. Proti tomuto rozsudku krajského súdu sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd ústavnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú, pretože dospel k záveru, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu.

II.

Argumentácia sťažovateľa

6. Ústavný súd vo vzťahu k namietaným ústavnoprávnym vadám napadnutého rozsudku vzneseným sťažovateľom v jeho ústavnej sťažnosti identifikoval ako ústavnoprávne relevantné tieto námietky:

a) porušenie práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré podľa sťažovateľa vykazuje znaky arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jeho zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti;

b) nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľom, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na oslobodenie od dane.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní odmietnuť aj návrh podľa čl. 127 ústavy, ktorý je zjavne neopodstatnený. Za zjavne neopodstatnenú ústavnú sťažnosť podľa čl. 127 ústavy možno podľa ustálenej judikatúry považovať takú ústavnú sťažnosť, pri ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. I. ÚS 391/2019, I. ÚS 403/2019, I. ÚS 418/2019, II. ÚS 69/2021).

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru), ktoré má v merite veci spočívať v nesprávnom právnom posúdení splnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ktoré vzniklo ako produkt nesprávneho posúdenia v otázke presunu a unesenia dôkazného bremena, ako aj neprihliadania na argumenty sťažovateľa.

9. Pokiaľ ide o medze zasahovania ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ústavný súd vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že mu neprislúcha hodnotiť správnosť skutkových záverov či právneho posúdenia vecí všeobecnými súdmi, pretože nie je prieskumným súdom, nadriadeným súdom a ani ochrancom zákonnosti. Súdna moc je v Slovenskej republike rozdelená medzi všeobecné súdy a ústavný súd, čo vyplýva aj z vnútornej štruktúry ústavy (siedma hlava má dva oddiely, kde prvý upravuje ústavné súdnictvo a druhý všeobecné súdnictvo). Pri uplatňovaní svojej právomoci nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti ústavný súd nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Sú to teda všeobecné súdy, ktorým ako „pánom zákonov“ prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Úloha ústavného súdu pri rozhodovaní o sťažnosti pre porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozhodnutím súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov interpretácie a aplikácie zákonných predpisov s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách najmä v tom smere, či skutkové a právne závery všeobecných súdov sú dostatočne odôvodnené, či nie sú arbitrárne alebo svojvoľné s priamym dopadom na niektoré zo základných práv a slobôd, a tak z ústavného hľadiska neutržateľné.

10. Úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sťažovateľa bolo posúdiť, či odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu signalizuje potenciálnu arbitrárnosť v interpretácii a aplikácii príslušných právnych noriem na vec sťažovateľa a s tým spojené možné porušenie označených ústavných práv sťažovateľa alebo, naopak, či vzhľadom na odôvodnenie a právne závery najvyššieho správneho súdu v ňom uvedené je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená a ani po jej prijatí na ďalšie konanie by nebolo možné konštatovať porušenie označených ústavných práv napadnutým rozhodnutím.

11. Sťažovateľ spochybňuje právne posúdenie uskutočnené daňovými orgánmi, s ktorým sa stotožnili aj správne súdy, ktoré dospeli k záveru, že sťažovateľ predložením dokladov v deklarovaných dodaniach tovaru nesplnil podmienku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v zmysle § 43 zákona o DPH, v tejto súvislosti namieta správnosť posúdenia otázky dôkazného bremena.

12. Dôkazné bremeno o splnení podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje. Na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu boli splnené (II. ÚS 104/2019).

13. Daňový subjekt znáša dôkazné bremeno týkajúce sa skutočností, ktoré uvádza v príslušných daňových podaniach (daňové priznanie, súhrnný výkaz a pod.), ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov. Preukazovanie týchto skutočností prebieha tak, že daňový subjekt v prvom kroku predloží správcovi dane doklady predpokladané príslušnou hmotnoprávnou normou, z ktorej daňový subjekt vyvodzuje svoj nárok (napr. nárok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona o DPH). Týmto spôsobom daňový subjekt v počiatočnej fáze daňového procesu unesie dôkazné bremeno a prenesie ho na správcu dane. Ak však správca dane správnosť, pravdivosť alebo úplnosť dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo pravdivosť údajov v nich uvedených relevantným spôsobom spochybní a vytvorí daňovému subjektu priestor na odstránenie pochybností, dochádza k presunu dôkazného bremena späť na daňový subjekt, ktorý svoje dôkazné bremeno unesie tým, že formulované pochybnosti správcu dane odstráni predložením ďalších dôkazov nad rámec § 43 zákona o DPH.

14. V prípade správcom dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza totiž dôkazné bremeno na daňový subjekt, čo je v súlade s doterajšou rozhodovacou praxou ústavného súdu odôvodnené verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane. Ústavný súd vníma tento prechod dôkazného bremena ako možnosť daňového subjektu preukázať spornú skutočnosť aj inak než len predložením spochybnených daňových dokladov, pričom nejde o neprimerané zaťaženie daňového subjektu dôkazným bremenom (IV. ÚS 380/2021, ZNaU 93/2021).

15. Rozsah dokazovania v rámci daňovej kontroly je nepochybne širší a kvalitatívne odlišný ako spôsob preukazovania splnenia podmienok na oslobodenie od dane mimo daňovej kontroly, t. j. v rámci príslušných daňových tlačív adresovaných správcovi dane. Výpočet dokladov v zákone o DPH pri tom-ktorom nároku predstavuje v tomto smere procesné minimum dôkazov potrebných na uplatnenie nároku vyplývajúceho z jednotlivých ustanovení zákona. Uvedené však nezavaruje daňový subjekt povinnosti preukázať pri výkone správy daní, že tieto listinné doklady korešpondujú s reálnym stavom, ak boli preukázateľne správcom dane spochybnené. Inak by sa účel daňovej kontroly míňal svojim účinkom a orgány finančnej správy by nemohli plnohodnotne realizovať ochrannú funkciu fiškálnych záujmov štátu, ak by mali vychádzať a spoliehať sa výlučne na formálne doklady daňového subjektu, ktoré boli preukázateľne spochybnené.

16. V konkrétnom prípade správca dane realizoval rozsiahle dokazovanie na účely čo najúplnejšieho zistenia skutočností nevyhnutných pre správne určenie dane, a to aj za pomoci medzinárodnej spolupráce, z ktorého vyplynuli preukázateľné pochybnosti týkajúce sa skutočnej realizácie zdaniteľného obchodu, pričom sťažovateľ na preukázanie uskutočnenia spornej transakcie predložil doklady uvedené v § 43 zákona o DPH, aj to nie v celom požadovanom zákonnom rozsahu a kvalite.

17. Vierohodnosť deklarovanej transakcie bola spochybnená správcom dane najmä tým, že na základe medzinárodnej výmeny informácií zistil, že odberateľ v Poľskej republike nepriznal žiadne intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, tovar bol dodaný iným subjektom ako deklarovanému odberateľovi sťažovateľa, ako aj v dôsledku vadnosti dokladov deklarujúcich dodanie tovaru.

18. Správca dane takto spochybnil deklarovane dodanie tovaru, a preto bolo povinnosťou sťažovateľa v dôsledku presunu dôkazného bremena preukázať splnenie podmienok na vznik nároku na oslobodenie od dane predložením ďalších dôkazov, ktoré by tieto pochybnosti rozptýlili, resp. vylúčili. Je pritom vecou daňového subjektu, aké dôkazné prostriedky má k dispozícii a či je schopný tvrdené skutočnosti aj preukázať. Ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno a toto bremeno neunesie.

19. Podľa ústavného súdu sa správne súdy dostatočným spôsobom vysporiadali s najpodstatnejším argumentom sťažovateľa, podľa ktorého napriek tomu, že predložil formálne doklady na priznanie nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, správca dane vyžadoval ako ďalšiu podmienku na priznanie nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty preukázanie dodania tovaru zahraničným odberateľom a v tomto smere vykonal aj príslušné šetrenie. Ústavný súd považuje za potrebné predovšetkým uviesť, že právna úprava daňového konania a oslobodenia od dane z pridanej hodnoty je založená na princípe, podľa ktorého dôkazné bremeno o splnení podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (III. ÚS 78/2011), pričom oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t. j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda daňovú transakciu medzi týmito subjektmi aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte (I. ÚS 251/2018).

20. Ústavný súd sa stotožňuje so závermi najvyššieho správneho súdu, ktoré vo svojej podstate odobrujú postup správcu dane, ktorý popísal vykonané dôkazy a zrozumiteľne vysvetlil svoje úvahy smerujúce k spochybneniu reálnosti deklarovaného plnenia. Z tohto dôvodu došlo k prípustnému presunu dôkazného bremena na daňový subjekt a vzhľadom na neodstránenie dôvodných pochybností možno považovať záver o neunesení dôkazného bremena daňového subjektu za ústavne konformný, pretože v konaní neboli naplnené skutočnosti na presun dôkazného bremena na správcu dane.

21. Ústavný súd nezistil v argumentácii najvyššieho správneho súdu uvedenej v napadnutom rozsudku sťažovateľom tvrdenú arbitrárnosť, resp. nedostatok odôvodnenia, ktoré by signalizovali porušenie označených ústavných práv sťažovateľa.

22. Podľa názoru ústavného súdu možno závery uvedené v odôvodnení rozsudku najvyššieho správneho súdu považovať v rámci námietok sťažovateľa za dostatočné a presvedčivé a nemožno ich v žiadnom prípade považovať za arbitrárne či zjavne neodôvodnené. Preskúmaním napadnutého rozhodnutia ústavný súd dospel k názoru, že najvyšší správny súd štandardným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagoval na sťažovateľom uplatnené kasačné námietky, pričom svoj záver o potvrdení rozsudku krajského súdu a zamietnutí kasačnej sťažnosti zrozumiteľne a primerane odôvodnil. Právne závery najvyššieho správneho súdu nevykazujú znaky svojvôle alebo arbitrárnosti. Skutočnosť, že sa sťažovateľ so závermi najvyššieho správneho súdu nestotožňuje a má na vec iný názor, nemôže sama osebe viesť k záveru o arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť právny názor najvyššieho správneho súdu svojím vlastným.

23. Vzhľadom na uvedené ústavný súd dospel k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a základným právom sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny a tiež jeho právom na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru neexistuje taká príčinná súvislosť, ktorá by reálne signalizovala možnosť po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie vysloviť porušenie ním označených práv.

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

V Košiciach 20. septembra 2022

Ladislav Duditš
predseda senátu