



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 224/2022-50

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara (sudca spravodajca) a zo sudcov Jany Baricovej a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej Advokátskou kanceláriou Krnáč s. r. o., Námestie slobody 2, Banská Bystrica, v mene ktorej koná konateľ a advokát JUDr. Ján Krnáč, proti rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk 8/2021 z 1. júna 2021, č. k. 4 Sžfk 11/2021 z 1. júna 2021, č. k. 4 Sžfk 12/2021 z 1. júna 2021, č. k. 4 Sžfk 13/2021 z 1. júna 2021, č. k. 4 Sžfk 19/2021 z 1. júna 2021, č. k. 4 Sžfk 20/2021 z 1. júna 2021 a č. k. 4 Sžfk 78/2020 z 1. júna 2021 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.

Ústavné sťažnosti sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa siedmimi ústavnými sťažnosťami doručenými ústavnému súdu 4. októbra 2021 domáha vyslovenia porušenia základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na slobodu podnikania podľa čl. 35 ods. 1 ústavy, práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, práva na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, práva nebyť odňatý zákonnému sudcovi podľa čl. 48 ods. 1 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a porušenia zásady, že dane a poplatky možno ukladať iba zákonom alebo na základe zákona podľa čl. 59 ods. 2 ústavy v spojení s čl. 13 a čl. 12 ods. 1 a 2 ústavy rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) označenými v záhlaví tohto uznesenia. Zároveň navrhuje napadnuté rozsudky zrušiť, veci vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konania a priznať jej náhradu trov právneho zastúpenia.

2. Ústavné sťažnosti vedené pod sp. zn. Rvp 2043/2021 až sp. zn. Rvp 2049/2021 boli spojené na ďalšie konanie uzneseniami pléna ústavného súdu z 13. októbra 2021 č. k. PLs. ÚS 55/2021-5, č. k. PLs. ÚS 56/2021-5, č. k. PLs. ÚS 58/2021-6 a č. k. PLs. ÚS 59/2021-5.

3. Z ústavných sťažností, k nim pripojených napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu, ako aj im predchádzajúcich rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) (napr. rozsudok č. k. 24 S 267/2019 z 20. mája 2020) i najvyššieho súdu (rozsudok č. k. 4 Sžfk 27/2018 z 8. októbra 2019), ktoré si ústavný súd obstaral z webu, vyplýva, že Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen (ďalej aj „daňový úrad“ alebo „správca dane“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobia január až december 2011 so zistením, že sťažovateľke nevzniklo právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od daňového subjektu [REDAKOVANÉ] (ďalej aj „dodávateľ“), za dodanie tovaru – motorovej nafty, keďže nedošlo k dodaniu tovaru deklarovanej dodávateľom, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení ďalších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Deklarovaný dodávateľ nemohol dodať fakturovaný tovar, keďže v danom období nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti, nesídlil na adrese uvedenej v obchodnom registri, súčasný konateľ (ktorý sa ním stal potom, čo bol v krčme oslovený dvoma pánmi, s tým, že mu bola ponúknutá odmena 100 eur) nemal vedomosť o činnosti spoločnosti, bývalý konateľ (ktorý bol väzobne stíhaný zo zločinu skrátenia dane a poistného) mal zastupovať spoločnosť na základe splnomocnenia, ktoré však nebolo predložené, sťažovateľka uhrádzala faktúry na bankový účet inej spoločnosti ([REDAKOVANÉ]), ktorá mala finančné prostriedky následne odovzdať dodávateľovi v hotovosti (o čom neboli predložené príjmové doklady). Daňový úrad vyrubil sťažovateľke rozdiel dane rozhodnutiami z 9. júna 2016 č. 103313651/2016 (za zdaňovacie obdobie júl 2011), č. 103313483/2016 (za zdaňovacie obdobie jún 2011), č. 103313304/2016 (za zdaňovacie obdobie máj 2011), č. 103313055/2016 (za zdaňovacie obdobie apríl 2011), č. 103312865/2016 (za zdaňovacie obdobie marec 2011), č. 103312700/2016 (za zdaňovacie obdobie február 2011), č. 103312492/2016 (za zdaňovacie obdobie január 2011).

4. Na základe odvolaní sťažovateľky Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutiami z 9. septembra 2016 č. 103867196/2016, č. 103867192/2016, č. 103867177/2016, č. 103867469/2016, č. 103867435/2016, č. 103867288/2016 a č. 103867139/2016 rozhodnutia daňového úradu potvrdilo.

5. Správnou žalobou sa sťažovateľka na krajskom súde domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutí finančného riaditeľstva. Krajský súd spojil na spoločné konanie veci sťažovateľky vedené proti finančnému riaditeľstvu a rozsudkom č. k. 24 S 144/2016-148 z 31. októbra 2017 (ďalej len „prvý rozsudok krajského súdu“) napadnuté rozhodnutia finančného riaditeľstva a daňového úradu zrušil a veci vrátil daňovému úradu na ďalšie konanie. Napadnuté rozhodnutia považoval za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

6. Proti prvému rozsudku krajského súdu podalo kasačnú sťažnosť finančné riaditeľstvo. Najvyšší súd po vylúčení spojených vecí na samostatné konania rozsudkami z 8. októbra 2019 č. k. 4 Sžfk 27/2018, č. k. 4 Sžfk 34/2018, č. k. 4 Sžfk 35/2018, č. k. 4 Sžfk 36/2018, č. k. 4 Sžfk 37/2018, č. k. 4 Sžfk 38/2018 a č. k. 4 Sžfk 39/2018 rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd v odôvodnení poukázal na rozsudok č. k. 10 Sžfk 26/2018 z 19. júna 2019, v ktorom rozhodoval v obdobnej veci týkajúcej sa rovnakých účastníkov konania, ale iných zdaňovacích období (august – december 2011), podľa ktorého na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie tovaru, pričom z vykonaného

dokazovania sa nepodarilo odstrániť pochybnosti o pôvode nakupovaného tovaru od dodávateľa [REDAKOVANÉ], pretože v preverovanom zdaňovacom období nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti týmto daňovým subjektom. Krajský súd podľa názoru najvyššieho súdu rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu, keďže preskúmané rozhodnutia nevykazujú nedostatky konštatované krajským súdom.

7. Krajský súd po opätovnom preskúmaní veci [viazaný právnym názorom najvyššieho súdu v zmysle § 469 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“)] žaloby sťažovateľky zamietol rozsudkami z 20. mája 2020 č. k. 24 S 267/2019-65, č. k. 24 S 268/2019-68, č. k. 24 S 265/2019-65, č. k. 24 S 264/2019-66, č. k. 24 S 269/2019-66, č. k. 24 S 266/2019-66 a č. k. 24 S 263/2019-66. Krajský súd sa nestotožnil so sťažovateľkou tvrdeným unesením dôkazného bremena tým, že disponuje existenciou materiálneho plnenia a má k tovaru zodpovedajúcu faktúru, a jej tvrdením, že na preukázanie opaku v dôsledku skutočností u dodávateľa znáša dôkazné bremeno správca dane. Bol toho názoru, že dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane len v prípade, ak nie je sporné, že daňovník prijal zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre, a teda nie je sporná existencia materiálneho plnenia dodaného deklarovateľom ani iné skutočnosti zakladajúce právo na odpočet DPH (napr. bod 27 rozsudku č. k. 24 S 267/2019 z 20. mája 2020).

8. O kasačných sťažnostiach sťažovateľky proti rozsudkom krajského súdu rozhodol najvyšší súd napadnutými rozsudkami tak, že kasačné sťažnosti ako nedôvodné zamietol podľa § 461 SSP.

8.1 Sťažovateľke bolo ozrejmene, že po zrušení veci na základe kasačnej sťažnosti vec vedie senát, ktorý vo veci rozhodoval pred zrušením, no vedie sa pod novou spisovou značkou, a s odkazom na príslušné rozvrhy práce krajského súdu, že [REDAKOVANÉ] bol preložený do občianskoprávneho kolégia krajského súdu a novým členom senátu je [REDAKOVANÉ], o čom sa však sťažovateľka dozvedela už z opravného uznesenia č. k. 24 S 144/2016-175 z 9. februára 2018 (body 39 až 45 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu č. k. 4 Sžfk 8/2021, č. k. 4 Sžfk 11/2021, č. k. 4 Sžfk 19/2021, č. k. 4 Sžfk 20/2021, č. k. 4 Sžfk 78/2020, resp. bod 44 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu č. k. 4 Sžfk 12/2021, 4 Sžfk 13/2021).

8.2 Námietku porušenia práva na spravodlivý proces neinformovaním o čase a mieste verejného vyhlásenia rozsudku elektronickými prostriedkami najvyšší súd po citácii príslušného § 137 ods. 4 SSP a konštatovaní, že Správny súdny poriadok predchádzajúcu právnu úpravu § 214 ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku na rozdiel o Civilného sporového poriadku (ďalej aj „CSP“) (pozri § 219 ods. 3 CSP) neprebral, vyhodnotil ako nedôvodnú. Pripomenul, že sťažovateľkou v kasačnej sťažnosti uvádzané rozhodnutia vychádzali z právnej úpravy Občianskeho súdneho poriadku, resp. Civilného sporového poriadku (bod 51 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 8/2021, 4 Sžfk 11/2021, 4 Sžfk 19/2021, 4 Sžfk 20/2021, 4 Sžfk 78/2020, resp. bod 44 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 12/2021, 4 Sžfk 13/2021).

8.3 K vecnej správnosti napadnutých rozsudkov najvyšší súd uviedol, že v sťažovateľkinej veci daňový úrad vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom nepovažoval za preukázané, že tovar (motorová nafta) bol skutočne dodaný deklarovateľom, keďže sa nepodarilo odstrániť pochybnosti o pôvode, uskladnení a preprave tovaru, o samotnom výkone ekonomickej činnosti dodávateľskou spoločnosťou. Pripomenul, že nie je jedno, či vlastníkom tovaru bol dodávateľ deklarovateľ na faktúrach alebo niekto iný, keďže dispozičné právo k tovaru je základným predpokladom na vznik daňovej povinnosti a následného práva na odpočítanie dane. Daňový subjekt v pozícii odberateľa sa má uistiť o dôveryhodnosti svojho obchodného partnera,

že zdaniteľné obchody nebudú súčasťou daňových podvodov. Sťažovateľka bola priamo účastná deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemôže namietat nemožnosť dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí a bolo jej povinnosťou zabezpečiť potrebné doklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane. Finančné orgány nezaťažovali sťažovateľku dôkazným bremenom týkajúcim sa podvodného konania jej dodávateľa, iba požadovali doloženie splnenia formálnych i materiálnych podmienok na odpočítanie dane, ktorých splnenie sama deklarovala (body 72 až 82 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 8/2021, 4 Sžfk 11/2021, 4 Sžfk 19/2021, 4 Sžfk 20/2021, 4 Sžfk 78/2020, resp. bod 44 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 12/2021, 4 Sžfk 13/2021).

8.4 Vo vzťahu k sťažovateľkou označeným rozsudkom najvyššieho súdu (sp. zn. 5 Sžfk 38/2017), od ktorého sa mali napadnuté rozsudky krajského súdu odkloniť, najvyšší súd odkázal na svoju judikatúru [sp. zn. 3 Sžfk 40/2017, 4 Sžfk 38/2017, 1 Sžfk 1/2017, 6 Sžfk 43/2017, ako aj rozsudky týkajúce sa zdaniteľných obchodov samotného dodávateľa ██████████, za rovnaké obdobie (január až december 2011) sp. zn. 6 Sžfk 32/2018 a 4 Sžfk 73/2018], ktorá sa ustálila v tom, že nepostačuje predložiť faktúru, ak správca dane nadobudne dôvodnú pochybnosť, o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (bod 83 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 8/2021, 4 Sžfk 11/2021, 4 Sžfk 19/2021, 4 Sžfk 20/2021, 4 Sžfk 78/2020, resp. bod 44 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 12/2021, 4 Sžfk 13/2021).

8.5 K namietanému rozporu so zásadou neutrality a proporcionality DPH najvyšší súd uviedol, že daňová povinnosť každého daňového subjektu je predmetom samostatného posúdenia a ani jej určenie, ani vymáhanie od konkrétneho daňového subjektu nemôže mať vplyv na daňovú povinnosť iného subjektu (bod 84 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 8/2021, 4 Sžfk 11/2021, 4 Sžfk 19/2021, 4 Sžfk 20/2021, 4 Sžfk 78/2020, resp. bod 44 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 12/2021, 4 Sžfk 13/2021).

II.

Argumentácia sťažovateľky

9. Proti napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu podala sťažovateľka tieto ústavné sťažnosti, v ktorých zhodne argumentuje:

a) správny súd sa dôkladne neoboznámil s existujúcim stavom veci, vykonané dôkazy nevyhodnotil každý jednotlivito a všetky v ich vzájomnej súvislosti. Namietala nesúlad právnych záverov s právnymi zisteniami, interpretáciu nesúladnú s obsahom právnej praxe a rozporuplné hodnotenie dôkazov tak, že z nich pri žiadnej možnej interpretácii nevyplývajú prijaté závery;

b) najvyšší súd sa nevysporiadal s jej argumentáciou, že počas konania na krajskom súde došlo k zmene spisovej značky a že nerozhodoval senát v takom istom zložení ako v čase pridelenia veci;

c) najvyšší súd sa iba strohým konštatovaním vysporiadal s námietkou, že krajský súd napriek výslovnej žiadosti sťažovateľke neoznámil miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku elektronickými prostriedkami v zmysle § 219 ods. 3 CSP, ktorý sa primerane použije aj v konaní pred správnym súdom;

d) najvyšší súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 5 Sžfk 38/2017 z 19. júna 2019), keď sa stotožnil s pričítaním existencie dôkaznej núdze sťažovateľke, čo sa týka skutočností, ktoré netvorili jej dôkazné bremeno. Vyčerpávajúcim

spôsobom sa nevysporiadal s argumentami sťažovateľky, že z jej strany bolo v maximálnej možnej miere preukázané splnenie podmienok na odpočet DPH, predložila všetky dokumenty podporené výpoveďami svedkov, ktoré však podľa krajského súdu nemožno zohľadniť vzhľadom na postavenie svedkov (konatelia sťažovateľky a „zástupca“ dodávateľa) a ich záujem na výsledku daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Sťažovateľka trvá na tom, že na preukázanie skutočností, ktoré nastali u dodávateľa, znáša dôkazné bremeno správca dane, nie daňový subjekt. Najvyšší súd sa nevysporiadal so skutočnosťami preukazujúcimi vykonávanie ekonomickej činnosti dodávateľom sťažovateľky (spoločnosť [REDACTED]);

e) najvyšší súd sa nevysporiadal s namietaným zjavným zneužívaním práva zo strany daňových úradov, ktoré si daňové pohľadávky založené na tom istom skutkovom základe uplatňujú zároveň u sťažovateľky aj u jej dodávateľa, ako aj v konkurznom konaní, v trestnom konaní proti bývalému konateľovi dodávateľa, ako aj u tretích subjektov;

f) právne závery najvyššieho súdu považuje z uvedených dôvodov za arbitrárne, nedostatočne odôvodnené, opierajúce sa v plnom rozsahu o názor krajského súdu.

III.

Predbežné prerokovanie ústavných sťažností

10. Podstatou všetkých ústavných sťažností je namiatané porušenie v bode 1 tohto uznesenia označených základných práv napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu, ktorými boli zamietnuté kasačné sťažnosti sťažovateľky proti rozsudkom krajského súdu o zamietnutí správnych žalôb sťažovateľky proti potvrdzujúcim rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie január až júl 2011 spolu vo výške 43 254,28 eur.

11. 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). 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).

12. 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).

13. Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto

ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaníu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokolvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, III. ÚS 502/2015).

14. Ústavný súd už v uznesení č. k. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011 konštatoval, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu – žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“. Na tomto právnom názore zotrúva ústavný súd aj v súčasnosti (porovnaj napr. I. ÚS 380/2021, I. ÚS 144/2021, I. ÚS 118/2021, IV. ÚS 509/2021, IV. ÚS 527/2021).

15. V uznesení č. k. IV. ÚS 86/2022-12 z 15. februára 2022 ústavný súd poukázal na uznesenie Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) z 3. septembra 2021 vo veci Vikingo Fővállalkozó, sp. zn. C-610/19, zhrňujúce jeho doterajšiu judikatúru v otázkach rozloženia dôkazného bremena, dôkazného štandardu a s tým súvisiacich povinností daňových subjektov a finančnej správy, z ktorého vyplýva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena vyžadované Súdny dvorom pre oblasť DPH nie sú priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu.

15.1 V možnostiach finančnej správy je uskutočňovať príslušné šetrenia, na ktoré daňový subjekt nemá dostatočnú kapacitu a ani to od neho nemožno spravodlivosti požadovať (bod 56 uznesenia Vikingo Fővállalkozó). Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Vikingo Fővállalkozó). Inými slovami, oprávnenia prináležiace finančnej správe, resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami nemožno prenášať na daňový subjekt.

15.2 V zmysle tejto judikatúry sa daňový subjekt, ktorý spĺňa formálne podmienky potrebné na priznanie práva na odpočítanie DPH, dostáva do vyvázenejšej pozície voči finančnej správe. Uvedené ale neznamená, že iba splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane postačuje na také odpočítanie, t. j. že by daňový subjekt nebol povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH (ako to Súdny dvor rozviedol v nedávnom rozsudku z 9. 12. 2021 vo veci Kemwater ProChemie, sp. zn. C-154/20). A naopak, ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový

subjekt (bod 29 rozsudku Kemwater ProChemie). Z toho možno odvodiť, že finančná správa je naďalej povinná vyhodnocovať všetky zadovážené dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku Kemwater ProChemie), a teda finančná správa musí prijať záver kladný pre daňový subjekt, ak vie taký záver získať aj z iných dôkazov než len tých, ktoré tento subjekt predložil.

15.3 Pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca tak samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 uznesenia Vikingo Fővállalkozó). Rovnako nie je finančná správa oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (body 62 a 63 uznesenia Vikingo Fővállalkozó), ak nejde o zneužitie práva, na prijatie záveru o ktorom ale Súdny dvor kladie pomerne vysoké požiadavky (má ísť o „vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112“).

16. Ústavný súd na záver 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 v okolnostiach tejto veci skutočnosť, že námietky sťažovateľky v jej ústavných sťažnostiach proti napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasačných sťažnostiach proti rozsudkom krajského súdu (napr. body 17 až 22 rozsudku najvyššieho súdu č. k. 4 Sžfk 8/2021 z 1. júna 2021) a čiastočne [bod 9 písm. a), d) a e) tohto uznesenia] i s jej námietkami uvedenými v správnych žalobách proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva (napr. bod 4 rozsudku krajského súdu č. k. 24 S 267/2019 z 20. mája 2020).

17. Ústavný súd sa 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“) oboznámil s napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu (v spojení s im predchádzajúcimi rozsudkami krajského súdu), aby posúdil zlučiteľnosť ich 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 napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu a ústavnú súladnosť interpretácie právnej úpravy, ktorú najvyšší súd vo veciach sťažovateľky aplikoval, inými slovami, ústavnú udržateľnosť napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu. Ústavný súd preskúmal napadnuté rozsudky najvyššieho súdu aj z perspektív citovanej judikatúry Súdneho dvora.

18. Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd v odôvodnení napadnutých rozsudkov (pozri body 8.1 až 8.5 tohto uznesenia) dostatočným spôsobom zaoberal všetkými relevantnými námietkami sťažovateľky [pozri bod 9 písm. b) až e) tohto uznesenia] uvedenými v jej kasačných sťažnostiach a prekrývajúcimi sa s jej námietkami uvedenými v tejto ústavnej sťažnosti.

19. Najvyšším súdom vykonaný výklad príslušných ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH a § 24 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“) možno s odkazom na jeho ustálenú judikatúru (sp. zn. 3 Sžfk 40/2017, 4 Sžfk 38/2017, 4 Sžfk 73/2018, 6 Sžfk 32/2018) týkajúcu sa dôkazného bremena daňového subjektu, ako aj na judikatúru ústavného

súdu týkajúcu sa preukázania dodania tovaru pre účely odpočtu DPH deklarovanej dodávateľom sťažovateľa (porovnaj napr. IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 380/2021, I. ÚS 144/2021, I. ÚS 118/2021, IV. ÚS 509/2021, IV. ÚS 527/2021) hodnotiť ako ústavne udržateľný. Výklad použitý najvyšším súdom vo všeobecnosti v podstate zodpovedá aj už uvedenej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora (splnenie iba formálnych podmienok na odpočítanie dane nestačí, daňový subjekt je povinný dokázať aj skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávných podmienok).

20. Z napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu je zrejmé, že tento neprevzal názory krajského súdu bez ďalšieho, len mechanicky, ale autenticky preskúmal administratívne spisy a zistený skutkový stav veci vrátane napadnutých rozsudkov krajského súdu. Ústavný súd konštatuje, že v sťažovateľkinej veci ide v zásade o vzájomnú polemiku sťažovateľky na jednej strane a daňového úradu, finančného riaditeľstva, krajského súdu a najvyššieho súdu na strane druhej o skutkových a právnych záveroch. Ústavný súd má v referenčnej norme obmedzený priestor, aby v tomto type konania vstupoval do tejto polemiky. Ústavný súd konštatuje, že závery najvyššieho súdu sú akceptovateľné, pretože nie sú len všeobecnými konštatovaniami, ale sú založené na konkretizovaných pochybnostiach o dodávke tovaru od deklarovaneho dodávateľa.

21. Ústavný súd v tejto súvislosti dopĺňa, že otázku spôsobu a rozsahu informačnej povinnosti správneho súdu v súvislosti s verejným vyhlásením rozsudku rieši § 137 ods. 4 SSP spôsobom, ktorý výslovne nepredpokladá aj povinnosť osobitne informovať stranu konania o verejnom vyhlásení rozsudku elektronickými prostriedkami (IV. ÚS 103/2020).

22. V sťažovateľkinej veci zároveň nemožno opomenúť skutočnosť, že v zmysle § 469 SSP bol krajský súd po vrátení veci na ďalšie konanie viazaný právnym názorom najvyššieho súdu vyjadreným v jeho zrušujúcich rozsudkoch (pozri bod 6 tohto uznesenia). Ústavný súd zistil, že sťažovateľka proti v poradí prvým rozsudkom najvyššieho súdu ústavné sťažnosti nepodala.

23. 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).

24. Ústavný súd konštatuje, že sťažovateľka v konaní pred ústavným súdom žiadnym ústavnoprávne relevantným spôsobom nespochybnila právne závery najvyššieho súdu vyjadrené v napadnutých rozsudkoch a ňou uvádzané tvrdenia nijako nesignalizujú také pochybenia najvyššieho súdu, ktoré by vytvárali priestor pre možnosť vyslovenia porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy po prijatí ústavných sťažností na ďalšie konanie.

25. Uvedené je dostačujúce na to, aby ústavný súd jej ústavné sťažnosti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

26. Rovnaký záver možno vysloviť aj vo vzťahu k označenému základnému právu na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a základnému právu nebyť odňatý zákonnému

sudcovi podľa čl. 48 ods. 1 ústavy, keď ústavný súd nezaznamenal možnosť ich porušenia napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu.

27. Napokon ústavný súd nezistil ani možnosť zásahu najvyššieho súdu do majetkovej sféry sťažovateľky a s tým súvisiace porušenie práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, ani porušenie práva na slobodu podnikania podľa čl. 35 ods. 1 ústavy, keďže ňou uvedené tvrdenia nepredstavovali reálne spochybnenie opodstatnenosti záverov najvyššieho súdu uvedených v napadnutých rozsudkoch.

28. Nad rámec uvedeného ústavný súd osobitne poukazuje na sťažovateľkou namietané porušenie čl. 12 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 13 ústavy, ktoré zásadne nemôžu byť priamo aplikovateľné v individuálnych záležitostiach bez konkrétneho vyjadrenia dopadu diskriminujúceho postupu štátneho orgánu na základné právo alebo slobodu fyzickej osoby alebo právnickej osoby, pretože ide o ústavné direktívy adresované predovšetkým orgánom pôsobiacim v normotvornej činnosti všetkých stupňov. Uvedené platí aj pre čl. 59 ods. 2 ústavy, ktorý ustanovuje zásadu, resp. základný princíp spôsobu a rozsahu konania orgánov štátu.

29. 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.

30. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti. Tým nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie trestného charakteru a konštatovať aplikabilitu čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd preto dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru (ak by však aj aplikovateľný bol, vecný záver o jeho porušení by bol na základe skôr prezentovaných záverov týkajúcich sa namietaného porušenia základných ústavných práv rovnako negatívny).

31. Keďže ústavné sťažnosti sťažovateľky boli odmietnuté 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 14. apríla 2022

Miloš Maďar
predseda senátu