



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 204/2022-11

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 ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej JUDr. Matejom Marhavým, advokátom, Šafárikovo námestie 4, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 10 Sžfk 77/2018 zo 17. júna 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 sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 12. októbra 2021 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu a inú právnu 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 súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Zároveň navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov právneho zastúpenia.

2. Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky rozhodnutím č. 103609250/2016 z 27. júla 2016 (ďalej len „rozhodnutie daňového úradu“) určil sťažovateľke rozdiel v sume nadmerného odpočtu v sume 34 011,36 eur za zdaňovacie obdobie august 2012 na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Sťažovateľka podala v zákonom ustanovenej lehote proti rozhodnutiu daňového úradu odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán rozhodnutím č. 104321073/2016 zo 16. novembra 2016 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“), ktorým rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.

3. Správnou žalobou sa sťažovateľka na Krajskom súde v Nitre (ďalej len „krajský súd“) domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva. Krajský súd rozsudkom č. k.

11 S 9/2017-125 z 18. apríla 2018 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) správnu žalobu sťažovateľky ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol.

4. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

II.

Argumentácia sťažovateľky

5. Proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu podala sťažovateľka túto ústavnú sťažnosť, v ktorej argumentuje:

- a) absenciou vzťahu medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na druhej strane;
- b) v zmysle ustálenej judikatúry (napr. 3 Sžf 8/2014, 8 Sžf 26/2014) za doklad o materiálnej existencii tovaru zakladajúceho jej právo na odpočet dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) možno pokladať daňové priznanie koncového nadobúdateľa, ktorý tovar spotreboval a odviezol za tento tovar daň z pridanej hodnoty. Krajský súd však konštatoval, že sťažovateľka si tieto závery nesprávne aplikuje na prejednávaný prípad;
- c) sťažovateľka nesúhlasí s právnym názorom najvyššieho súdu, že akékoľvek dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi ňou a jej odberateľom bez toho, aby súčasne preukazovali, že sťažovateľkin dodávateľ tovar vlastnil a reálne jej ho dodal, nemôžu obstať, a zároveň namieta, že na svoju otázku, či môže byť reálne dodaný tovar koncovému odberateľovi sťažovateľky zároveň tovarom nadobudnutým fiktívne od dodávateľa sťažovateľky, nedostala od najvyššieho súdu uspokojivú odpoveď;
- d) najvyšší súd ani krajský súd nevykladali § 49 zákona o DPH v súlade so svojou rozhodovacou praxou, a zároveň použili výklad smerujúci k nelogickému záveru, že ten istý tovar môže byť v rovnakom okamihu považovaný za reálny a fiktívny zároveň;
- e) právne závery najvyššieho súdu považuje z uvedeného dôvodu za arbitrárne, neodôvodnené a ústavne neudržateľné, čo má za následok porušenie jej základného práva na spravodlivý proces;
- h) v súvislosti s namietanou skutočnosťou, že správca dane odmietol akceptovať poverenia splnomocnenca sťažovateľky spoločnosti [REDAKOVANÉ] udelené advokátovi [REDAKOVANÉ], sťažovateľka nedostala od najvyššieho súdu odpoveď na svoju námietku, že na daňové predpisy nie je možné subsidiárne vzťahovať občianskoprávne ani obchodnoprávne predpisy, keďže z § 9 ods. 3 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“) nevyplýva, že poverená osoba by mala byť v pracovnoprávnom alebo štatutárnom vzťahu k subjektu, ktorý poverenie dáva.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

6. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie základného práva na súdnu a inú právnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy) a práva na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 dohovoru) napadnutým

rozsudkom najvyššieho súdu, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu o zamietnutí správnej žaloby sťažovateľky proti potvrdzujúcemu rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty.

7. 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).

8. 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 vyvodené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňovateľné 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).

9. 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).

10. 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).

11. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ktorý konal ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali.

12. 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 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.

13. V tejto súvislosti ústavný súd zároveň zdôrazňuje, 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 ústavnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu (body 24 a 25 rozsudku najvyššieho súdu), ako i s jej námietkami uvedenými v správnej žalobe proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva (bod 18 rozsudku krajského súdu).

14. Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku dostatočným spôsobom zaoberal všetkými relevantnými námietkami sťažovateľky uvedenými v jej kasačnej sťažnosti a prekrývajúcej sa s jej námietkami uvedenými v tejto ústavnej sťažnosti. Zároveň považuje za potrebné zdôrazniť, že otázky, tak ako boli doslovne formulované sťažovateľkou (či ten istý tovar môže byť v rovnakom okamihu považovaný za reálny a fiktívny zároveň, a po druhé, prečo musel byť [REDAKOVANÉ] ako poverená osoba spoločnosťou [REDAKOVANÉ], v zmysle § 9 ods. 3 daňového poriadku s touto spoločnosťou v pracovnoprávnom vzťahu), nemožno považovať za kľúčové pre rozhodnutie v jej veci.

15. V súvislosti s prvou otázkou bol rozhodujúci jasne a logicky vysvetlený záver, že sťažovateľka nepreukázala reálne dodanie fakturovaného tovaru podľa predložených dokladov od ňou označeného dodávateľa, a teda nesplnila zákonom ustanovené materiálne podmienky na uplatnenie si nároku na odpočet DPH. Najvyšší súd sa vyjadril aj konkrétne k jej prvej otázke, keď konštatoval, že z odôvodnenia rozsudku krajského súdu jasne vyplýva, aký vplyv malo nadobudnutie tovaru od sťažovateľky jej odberateľom na preukázanie reálneho dodania/nadobudnutia tovaru sťažovateľkou od jej dodávateľa, najmä s odkazom na skutočnosť, že tovar nebolo možné špecifikovať z dôvodu jeho uskladnenia na jednej kope s tovarom od iných dodávateľov (bod 34 napadnutého rozsudku v spojení s bodmi 48 a 49 rozsudku krajského súdu), a zároveň dodal, že akékoľvek dôkazy preukazujúce reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi sťažovateľkou a jej odberateľom bez toho, aby súčasne preukazovali, že dodávateľ ([REDAKOVANÉ]) v zmysle predložených faktúr tovar vlastnil a reálne ho sťažovateľke dodal, nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia (bod 35 napadnutého rozsudku).

16. Z príloh ústavnej sťažnosti vyplýva, že túto námietku vzniesla sťažovateľka aj v odvolaní proti rozhodnutiu daňového úradu a finančné riaditeľstvo sa k nej vyjadrilo v tom zmysle, že samotné podanie daňového priznania nie je argumentom o dodaní či nadobudnutí konkrétneho tovaru, keďže údaj v daňovom priznaní je sumárne číslo, ktoré v sebe zahŕňa viacero dodávok. Ak skutočnosti uvedené v daňovom priznaní DPH nevie odberateľ preukázať, samotné podanie daňového priznania nie je možné brať za rozhodujúce. Finančné riaditeľstvo ďalej konštatovalo, že predmetom dane je dodanie tovaru, nielen jeho deklarovanie na listine (faktúre). Daňový subjekt má najprv preukázať, že tovar skutočne nadobudol, a až následne preukazuje jeho použitie na ďalšie dodávky ako platiteľ.

17. Námietku sťažovateľky, že nedostala na svoju námietku žiadnu odpoveď, možno považovať za účelovú, keďže jej argumentom sa výslovne zaoberal krajský súd, ako aj najvyšší súd. Všeobecnými súdmi vykonaný výklad príslušných ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH možno s odkazom na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu, podľa ktorej predloženie dokladov je len jednou z podmienok na uznanie odpočítania dane, ale nie je tým preukázaná

reálnosť obchodnej transakcie, ako aj na judikatúru ústavného súdu týkajúcu sa preukázania dodania tovaru pre účely odpočtu DPH dodávateľom sťažovateľky (porovnaj napr. IV. ÚS 509/2021, IV. ÚS 527/2021) hodnotiť ako ústavne udržateľný.

18. Ústavný súd dodáva, že sťažovateľkou v ústavnej sťažnosti označený rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 8/2014 z 3. marca 2015 sa týka oslobodenia od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, teda dodania tovaru sťažovateľom svojmu odberateľovi. Z ďalšieho sťažovateľkou označeného rozsudku najvyššieho súdu č. k. 8 Sžf 26/2014 zo 17. septembra 2015 vyplýva záver svedčiaci v prospech napadnutého rozsudku najvyššieho súdu. Ústavný súd dodáva, že uvedenou judikatúrou najvyššieho súdu, ako aj ďalšou judikatúrou krajského súdu argumentovala sťažovateľka už v samotnej správnej žalobe, k čomu sa vyjadril krajský súd v bode 53 svojho rozsudku.

19. Vo vzťahu k druhej sťažovateľkinej námietke týkajúcej sa neakceptovania poverenia pre [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] najvyšší súd v napadnutom rozsudku okrem odkazu na odôvodnenie rozsudku krajského súdu poukázal na § 9 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého môže mať daňový subjekt v tej istej veci len jedného zástupcu. Poukázal na skutočnosť, že sťažovateľka mala v priebehu daňovej kontroly viacerých zástupcov (na základe splnomocnení udelených sťažovateľkou jednak spoločnosti [REDAKOVANÉ], a jednak [REDAKOVANÉ] a na základe poverenia udeleného spoločnosťou [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ]). Pripomenul, že správca dane neakceptoval poverenie udelené spoločnosťou [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], a sťažovateľku vyzval na odstránenie nedostatkov jej splnomocnení, aby nedochádzalo ku kolízii v rozsahu zastupovania, no napriek výzve nedošlo k špecifikácii plných mocí. Preto považoval za správny postup správca dane, ktorý sám určil zástupcu sťažovateľky, s ktorým bude konať (body 39 a 40 napadnutého rozsudku).

20. Z príloh ústavnej sťažnosti vyplýva, že plnomocenstvo ako také nebolo podkladom, na základe ktorého daňový úrad rozhodol vo veci neuznania práva na odpočítanie dane z predmetných faktúr od spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Sťažovateľkou predložené plné moci sa týkali procesného postupu daňového úradu vo veci výkonu daňovej kontroly, t. j. najmä vo veci konania a doručovania zásielok správcem dane.

21. Sťažovateľkou vznesenou námietkou sa zaoberali správne orgány v daňovom konaní, ako aj krajský súd a najvyšší súd. V sťažovateľkou namietanom pochybení najvyššieho súdu zároveň ústavný súd nevzhliadol ústavnoprávnu intenzitu, ktorá by indikovala možnosť tvrdeného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu. V tejto súvislosti mal ústavný súd na pamäti aj zásadu správneho súdnictva, podľa ktorej rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003)

22. 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.

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. Najvyšší súd sa relevantným námietkam sťažovateľky venoval dostatočným a presvedčivým spôsobom.

25. Ústavný súd konštatuje, že sťažovateľka v konaní pred ústavným súdom žiadnym ústavnoprávne relevantným spôsobom nespochybnila právne závery najvyššieho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku a obmedzila sa iba na opakovanie svojej argumentácie, ktorú uplatnila už pred daňovým úradom, finančným riaditeľstvom, krajským súdom a pred najvyšším súdom. Tá predstavuje výlučne jej odlišné právne hodnotenie veci, aké zastávajú všeobecné súdy, do ktorého posúdenia ústavný súd s poukazom na už uvedené nie je ani oprávnený, ani povinný vstupovať (pozri tiež II. ÚS 229/2017, III. ÚS 53/2018, IV. ÚS 29/2018, IV. ÚS 597/2018).

26. Ústavný súd teda v okolnostiach tejto veci dospel k záveru, že právnej argumentácii sťažovateľky chýba ústavnoprávny rozmer, keď vo svojej ústavnej sťažnosti v zásade len polemizuje s právnymi závermi správnych orgánov a všeobecných súdov a stavia ústavný súd do pozície ďalšej inštancie v rámci sústavy všeobecných súdov. Sťažovateľkou uvádzané tvrdenia nijako nesignalizujú také pochybenia najvyššieho súdu, ktoré by vytvárali priestor na možnosť vyslovenia porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

27. Uvedené je dostačujúce na to, aby ústavný súd túto ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

28. 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.

29. 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).

30. 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 ě n i e : Proti tomuto rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.

V Bratislave (detašované pracovisko) 6. apríla 2022

Miloš Maďar
predseda senátu