



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 144/2021-26

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Rastislava Kaššáka a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Miloša Maďara v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa družstva [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpeného advokátskou kanceláriou JUDr. Irena Sopková, s. r. o., Hlavná 25, Košice, v mene ktorej koná konateľka a advokátka JUDr. Irena Sopková, proti rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava č. 101524769/2018 zo 7. augusta 2018, rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102406875/2018 z 29. novembra 2018, rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2 S 222/2018-91 z 3. júla 2019 a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžfk 62/2019 z 20. mája 2020 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 Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 20. júla 2020 a doplnenou 27. júla 2020 domáha vyslovenia porušenia základného práva podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozhodnutím Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 101524769/2018 zo 7. augusta 2018 a rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 102406875/2018 z 29. novembra 2018, ako aj základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 2 S 222/2018-91 z 3. júla 2019 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 6 Sžfk 62/2019 z 20. mája 2020. Sťažovateľ navrhuje napadnuté rozhodnutia správca dane a finančného riaditeľstva a napadnuté rozsudky

krajského súdu a najvyššieho súdu zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľ (žalobca) sa správnou žalobou v správnom súdnictve domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane, ktorým sťažovateľovi vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 a 6 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“) určil rozdiel v sume 591 824,44 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 515 671,70 eur a vyrubil daň v sume 76 152,74 eur, keďže vykonané dokazovanie preukázalo, že sťažovateľ sa kúpou a predajom konkrétne špecifikovaného tovaru zúčastnil na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť. Zároveň na základe všetkých zistených skutočností je podľa daňových orgánov zrejmé, že sťažovateľ nevenoval dostatočnú pozornosť preverovaniu svojich obchodných partnerov a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa svojím plnením nezúčastňuje na plneniach poznačených podvodom. Sťažovateľ v správnej žalobe namietal, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočet DPH a že to aj riadne preukázal.

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom žalobu sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú s tým, že rozhodnutia správcu dane a finančného riaditeľstva považuje za vecne správne a v súlade so zákonom. Poukázal na to, že daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, a teda správca dane nemá daný rámeč, v ktorom by mohol vykonávať daňovú kontrolu. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. V danom prípade správca dane po predložení listinných dôkazov zo strany sťažovateľa preveroval (aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií) ďalšie dôkazy o prevode tovarov medzi článkami obchodného reťazca, do ktorého patril aj sťažovateľ, ktorý však následne nepreukázal, že by mu vzniklo právo na uplatnenie nároku na odpočítanie DPH na základe predložených faktúr.

4. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, v ktorej vyslovil presvedčenie, že reálnosť plnenia jednoznačne preukázal, a poukázal na to, že daňová kontrola nebola ukončená v jednoročnej lehote vyplývajúcej z § 46 ods. 10 daňového poriadku. Krajskému súdu vytkol, že sa nezaoberal jeho argumentmi uvedenými v žalobe a že odôvodnenie rozsudku neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie krajského súdu.

5. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú, pričom konštatoval, že na základe rozsiahleho dokazovania (body 32 až 59 napadnutého rozsudku) správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd

po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj administratívny spis finančného riaditeľstva, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý vo svojom rozhodnutí uviedol aj krajský súd, ktorý dôkazy získané správcom dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania riadne vyhodnotil a dôkladne sa vysporiadal s námietkami sťažovateľa. Kasačný súd preto neakceptoval námietku sťažovateľa, že krajský súd nedostatočne vysvetlil svoje dôvody podstatné pre rozhodnutie. Najvyšší súd, vychádzajúc z uznesenia ústavného súdu č. k. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011, zároveň konštatoval, že odpočítanie dane nenastáva *ex lege*, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Faktúry samy osebe nie sú preukázaním realizácie služieb, keďže akýkoľvek listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo uskutočnené. Najvyšší súd poukázal aj na nález ústavného súdu č. k. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení. Pokiaľ si teda platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služba reálne dodané, a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou vo faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH. V prejedávanej veci nenastala situácia, že by daňové orgány zaťažili sťažovateľa dôkazným bremenom, čo sa týka podvodného konania iného daňového subjektu, len požadovali, aby sťažovateľ v zmysle § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov preukázal tie skutočnosti, ktoré sám deklaroval, avšak k tomu nedošlo. Najvyšší súd v závere svojho rozhodnutia uviedol, že námietku týkajúcu sa trvania daňovej kontroly sťažovateľ neuplatnil v administratívnom konaní ani v konaní pred krajským súdom, preto ju nemôže uplatniť až v kasačnom konaní.

II.

Argumentácia sťažovateľa

6. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. 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“)] opakovane vyslovuje presvedčenie, že už v priebehu daňového konania boli všetky dôkazy o reálnosti plnení preukázané, že tovar bol riadne nadobudnutý od dodávateľa na základe dodacích listov, riadne zaplatený a prepravený k sťažovateľovi, vyložený a riadne skontrolovaný, následne bol tovar znova naložený, odpredaný dodávateľovi a riadne zaplatený. Podľa názoru sťažovateľa nesprávna aplikácia jednoduchého práva krajským súdom a najvyšším súdom je v rozpore s kogentnými ustanoveniami tak hmotného, ako aj procesného práva, čo má za následok porušenie jeho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Sťažovateľ tvrdí, že bolo povinnosťou krajského súdu a najvyššieho súdu dať jednoznačnú odpoveď na námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti, no keďže sa tak nestalo, sú závery najvyššieho súdu arbitrárne. Nevysporiadanie sa s kasačnými námietkami sťažovateľa a arbitrárnosť hodnotenia jednotlivých dôkazov sa podľa jeho názoru „*blížia k zmätočným záťažiam a znehodnotili celé konanie*“.

7. Porušenie základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu správcom dane a finančným riaditeľstvom sťažovateľ odôvodňuje tým, že napriek skutočnosti, že daňová kontrola bola z dôvodu medzinárodnej výmeny daňových informácií prerušená, k jej ukončeniu nedošlo v jednoročnej lehote vyplývajúcej z § 46 ods. 10 daňového poriadku.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu rozhodnutím správcu dane č. 101524769/2018 zo 7. augusta 2018 a rozhodnutím finančného riaditeľstva č. 102406875/2018 z 29. novembra 2018, ktorým sťažovateľ vytýka, že daňová kontrola nebola ukončená v jednoročnej lehote vyplývajúcej z § 46 ods. 10 daňového poriadku, ako aj námietka porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom krajského súdu č. k. 2 S 222/2018-91 z 3. júla 2019 a rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 6 Sžfk 62/2019 z 20. mája 2020, ktoré sťažovateľ považuje za zjavne neodôvodnené a arbitrárne, pokiaľ ide o hodnotenie jednotlivých dôkazov týmito súdmi.

9. Ústavný súd v prvom rade zdôrazňuje, že ako nezávislý súdny orgán ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 311/05). Skutkový stav a práve závery všeobecného sudu sú predmetom kontroly zo strany ústavného sudu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (IV. US 43/04). O svojvôli (arbitrárnosti) 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 (III. ÚS 264/05, ZNaU 100/2005).

III.1. K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľa podľa čl. 20 ods. 1 ústavy napadnutými rozhodnutiami správcu dane a finančného riaditeľstva

10. Článkom 20 ods. 1 ústavy sa vlastníkovi priznáva len ochrana majetku, ktorý nadobudol v súlade s platným právnym poriadkom. „Tento článok Ústavy Slovenskej republiky nevyhlasuje za základné ľudské právo vlastníctvo samotné, ale právo byť vlastníkom, t. j. právo nadobúdať vlastníctvo. Vzťahuje sa na štátnych občanov Slovenskej republiky, cudzincov, právnické osoby slovenské i zahraničné, a aj štát. Výklad tohto ustanovenia však neznamená, že každý má právo vlastniť akýkoľvek majetok... Uvedené ustanovenie Ústavy Slovenskej republiky treba vykladať tak, že každý má právo vlastniť majetok, ktorý ústavou alebo zákonom Slovenskej republiky nie je z tohto vlastníctva vylúčený.“ (PL. ÚS 38/95).

11. Samotné trvanie daňovej kontroly, ako to namietol sťažovateľ v ústavnej sťažnosti, nespadá do obsahu základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy. Z uvedeného dôvodu ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú. Ústavný súd navyše rovnako ako najvyšší súd zastáva názor, že uvedenú námietku mohol sťažovateľ uplatniť už v konaní pred krajským súdom, resp. v administratívnom konaní, čo však evidentne neurobil.

III.2. K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutým rozsudkom krajského súdu

12. Ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd (čl. 127 ods. 1 ústavy). Právoplatné rozhodnutie krajského súdu možno napadnúť kasačnou sťažnosťou, o ktorej rozhoduje senát najvyššieho správneho súdu (§ 438 ods. 1 a 2 Správneho súdneho poriadku). Keďže právomoc najvyššieho súdu predchádzala právomoci ústavného súdu poskytnúť ochranu právam sťažovateľa, ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde z dôvodu nedostatku právomoci na jej prerokovanie.

III.3. K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

13. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájiteľným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájiteľnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu ustanoveniu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokovanej veci (m. m. III. ÚS 305/08). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03).

14. 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 naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek 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).

15. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porovnaj Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.“ (I. ÚS 480/2017).

16. Vyrubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Za účel vyrubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. K vyrubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl. daňového poriadku) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl. daňového poriadku). Výsledkom vyrubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Na vyrubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia daňového konania (§ 58 až 66 daňového poriadku). Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní (§ 63 ods. 2 daňového poriadku). Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani (§ 68 ods. 5 daňového poriadku).

17. K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne,

vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 47/2007 z 21. novembra 2007).

18. 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.“

18.1 Správca dane má právo preveriť pôvod tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval (k tomu napr. aj rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3Sžfk/30/2017 z 31. januára 2018).

18.2 Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach Mahagében kft a Péter Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

19. Pre porovnanie možno poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, v ktorom uviedol, že „... *daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti,*

správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

20. Zároveň netreba opomíňať, že aj Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach opakovane judikuje, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112/ES, preto sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie; prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. V tejto súvislosti Súdny dvor Európskej únie napr. v rozsudku z 13. februára 2014 vo veci C 18/13 (Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno osiguritelna praktika“ Sofija) vyslovil:

„1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

2. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť *ex officio* vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpočet dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel

smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť ňou sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

3. Smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tej istej smernice od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom.“

21. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd konštatuje, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu (bod 3) vydaným v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy (body 1 a 2). Podstatným pritom bolo posúdenie, či skutkový stav zistený správcom dane v daňovom konaní bol, resp. nebol dostatočný na riadne posúdenie veci a následné rozhodnutie podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku, ako aj to, či v daňovom konaní nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa.

22. Ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (daňového poriadku, Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu 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 nereflektovali ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa.

23. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (ako aj z rozsudku krajského súdu a rozhodnutí finančného riaditeľstva a správcu dane) taktiež vyplýva, že sťažovateľovi bol vo vyrubovacom konaní poskytnutý dostatočný procesný priestor, aby preukázal svoje tvrdenie, že skutkový stav zistený správcom dane nevytvára dostatočné právne východiská pre jeho rozhodnutie (bod 2).

24. V danom prípade nič nenasvedčuje tomu, že by sťažovateľ v daňovom konaní nemal možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu.

25. Aj podľa názoru ústavného súdu je potrebné úkony správcu dane vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší súd (resp. krajský súd) s poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel k záveru, že sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predložených faktúr, nemožno konštatovať, že napadnutý rozsudok odôvodnil nedostatočne.

26. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010).

27. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

III.4. K namietanému porušeniu práva sťažovateľa podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami krajského súdu a najvyššieho súdu a práva sťažovateľa podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutými rozhodnutiami správcu dane a finančného riaditeľstva

28. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej (resp. civilnej) časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru ESLP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (*hard core of public-authority prerogatives*) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Európsky súd pre ľudské práva vo veci Ferrazzini proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“. V tom istom rozhodnutí však ESLP pripomenul, že dohovor „je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov“.

29. Ústavný súd sa stotožňuje s názorom ESLP, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. V tejto súvislosti je preto potrebné zohľadniť spoločenské pomery, ktoré podmieňovali podobu dohovoru v období jeho vzniku, pričom vývoj judikatúry ESLP postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami (I. ÚS 314/2015).

30. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania všeobecných súdov vymedzený v I. časti tohto uznesenia ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľa *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017).

31. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v časti týkajúcej sa námietky porušenia práva sťažovateľa podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami krajského súdu a najvyššieho súdu a práva sťažovateľa podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutými rozhodnutiami správcu dane a finančného riaditeľstva odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

32. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľa uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 30. marca 2021

Rastislav Kaššák
predseda senátu