



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 205/2015-25

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 1. apríla 2015 v senáte zloženom z predsedu Sergeja Kohuta, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej a sudcu Lajosa Mészárosa (sudca spravodajca) predbežne prerokoval sťažnosť [REDAKČIA], [REDAKČIA], [REDAKČIA], zastúpeného advokátom [REDAKČIA], Advokátska kancelária, [REDAKČIA], vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3 SŽf 52/2012 a jeho rozsudkom z 11. septembra 2012 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť [REDAKČIA] o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 20. novembra 2012 doručená sťažnosť [REDAKČIA] (ďalej len „sťažovateľ“) vo veci

namietaného porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu garantovaného čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie garantovaného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 52/2012 a jeho rozsudkom z 11. septembra 2012 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok Krajského súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“) sp. zn. 3 S 9/2011 z 21. februára 2012, ktorým bola zamietnutá žaloba sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia Colného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „colné riaditeľstvo“) sp. zn. 26308/2009 z 13. januára 2011, ako aj rozhodnutia Colného úradu Prešov (ďalej len „colný úrad“) sp. zn. 15158/2009-6292 z 20. marca 2009. Colný úrad rozhodnutím sp. zn. 15158/2009-6292 z 20. marca 2009 rozhodol o prepadnutí tovaru (spotrebiteľského balenia liehu) v prospech štátu, zabezpečeného rozhodnutím colného úradu sp. zn. 49552/2007-6292 z 9. augusta 2007 sťažovateľovi ako vlastníkovi tovaru, pretože v správnom konaní neboli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru, vzhľadom na skutočnosť, že vlastníkom (sťažovateľom) nebol riadne preukázaný pôvod a spôsob nadobudnutia predmetného tovaru (spotrebiteľského balenia liehu v celkovom počte 636 kusov). Colné riaditeľstvo rozhodnutím sp. zn. 26308/2009 z 13. januára 2011 potvrdilo rozhodnutie colného úradu sp. zn. 15158/2009-6292 z 20. marca 2009.

3. Sťažovateľ v konaní pred všeobecnými súdmi, ako aj v priebehu daňového konania poukazoval na nezákonnosť postupu pri zabezpečovaní liehu, pretože v rozhodnutí o zabezpečení sp. zn. 49552/2007-6292 z 9. augusta 2007 colný úrad uviedol ako dôvod zabezpečenia neurčitú formuláciu, že *„spotrebiteľské balenia liehu súvisia s porušením daňových predpisov“*, pričom konštatoval, že podľa predloženej faktúry č. 35/06/07 z 18. júna 2007 bol tovar nadobudnutý od právnickej osoby TATRA-el, s. r. o,

Ružomberok. Sťažovateľ uvádza, že zo strany správcu dane neboli pri vykonávaní zabezpečenia oznámené konkrétne dôvody zabezpečenia tovaru colným úradom, pričom zákonný postup predpokladá uviesť dôvody zabezpečenia [sťažovateľ poukázal na § 14a ods. 2 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.)], uvedenie pochybností o tovare, a výzva určená daňovému subjektu na odstránenie konkrétnych pochybností, ktoré deklaroval správca dane (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Sťažovateľ namieta, že nielenže neboli oznámené konkrétne dôvody zabezpečenia (za konkrétny dôvod zabezpečenia nemožno podľa mienky sťažovateľa považovať vadný odkaz na podozrenie z porušovania daňových predpisov), ale neboli jasne a zrozumiteľne formulované ani pochybnosti, ktoré má sťažovateľ odstraňovať. V danej právnej veci však nejde podľa úsudku sťažovateľa o akékoľvek dôvody a pochybnosti, ale o dôvody a pochybnosti, ktoré mal colný úrad o nadobudnutí liehu podľa v tom čase platného a účinného zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 105/2004 Z. z.). Sťažovateľ na tomto mieste doplnil, že správne konanie nebolo začaté na základe jeho návrhu, ale bolo začaté z úradnej povinnosti podľa § 2 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.

4. Podľa sťažovateľa v prípade začatia konania z vlastného podnetu správcu dane tento začne konanie, vymedzí jeho predmet s cieľom overiť podklady potrebné pre správne a úplné zistenie (spotrebnej) dane. V rozhodnutí o zabezpečení teda musí podľa presvedčenia sťažovateľa správca dane oznámiť svoje konkrétne dôvody zabezpečenia a konkrétne pochybnosti o nadobudnutí liehu v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z. a vyzvať daňový subjekt na odstránenie týchto konkrétnych vyjadrených pochybností (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.), inak tovar prepadne v prospech štátu. V prípade konania začatého ex offio je podľa sťažovateľa procesná iniciatíva v rukách správcu dane, pričom musí dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Ide tu o rovinu „nachádzania“, keď podľa názoru sťažovateľa správca dane

zisťuje, či daňová povinnosť vôbec vznikla a ak vznikla, zisťuje a overuje podklady pre správne určenie dane. V uvedenom kontexte podľa mienky sťažovateľa ako nesprávny vyznieva záver, v ktorom krajský súd osobitne poukázal na § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, a ktorý v celom konaní okrem spochybňovania postupu colného úradu a dôvodov zabezpečenia spotrebiteľských balení liehu, ako aj žiadosti, aby preveril prevod liehu od začiatku podľa kúpnej zmluvy, nemal žiadne návrhy na vykonanie dôkazov, a teda dôkazné bremeno neunesol. S uvedeným záverom sa stotožnil aj najvyšší súd, ktorý uviedol, že dôkazná povinnosť nie je na správcovi dane ani na žalovanom, ale na žalobcovi (sťažovateľovi). Dokazovanie zo strany colného úradu podľa názoru všeobecných súdov slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Tento záver považuje sťažovateľ za nesprávny, pretože dôkazné bremeno v danej právnej veci, teda pri konaní začatom ex offo, nie je na daňovom subjekte, a rovnako za neprijateľný považuje záver, podľa ktorého správca dane iba následne verifikuje dôkazy predkladané daňovým subjektom.

5. Nadväzujúc na uvedené, sťažovateľ dopĺňa, že povinnosť uniesť dôkazné bremeno o vlastných tvrdeniach daňového subjektu platí v tých etapách daňového konania, keď skutkovým základom je tvrdenie daňového subjektu o jeho daňovej povinnosti, fažiskovo vo vyrubovacom konaní (§ 38 zákona č. 511/1992 Zb.), keď je predkladané daňové priznanie, v ktorom daňový subjekt tvrdí skutočnosti relevantné pre určenie dane a je povinný podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. toto tvrdenie v prípade pochybností preukázať. V konaní začatom z úradnej povinnosti však uvedené podľa sťažovateľa neplatí. V tomto konaní je procesná iniciatíva na správcovi dane, ktorý vedie daňové konanie, vyhľadáva dôkazy, vykonáva dokazovanie v súlade so základným cieľom správy dane správne zistiť a určiť daň (v rovine nachádzania) a zabezpečiť ich úhradu (v rovine platobnej). Viazaný je pritom podľa sťažovateľa povinnosťou podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., t. j. dbať, aby skutočnosti rozhodné pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie, čo v konečnom dôsledku znamená povinnosť a zodpovednosť správcu dane nielen za spravodlivé konanie,

ale aj za jeho spravodlivý výsledok. Daňový subjekt v konaní ex offio podľa sťažovateľa nepreukazuje to, čo tvrdí správca dane. V tomto kontexte sa sťažovateľ nestotožňuje so závermi všeobecných súdov, podľa ktorého tým, že žalobca predložil „iba“ faktúru vystavenú spoločnosťou TATRA-el, s. r. o., neuniesol dôkazné bremeno.

6. Podľa sťažovateľa v daňovom konaní v procese dokazovania nebol dodržaný zákonný postup podľa § 2 ods. 1 v spojení s § 29 zákona č. 511/1992 Zb. a bolo porušené sťažovateľovo právo na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 48 ods. 2 ústavy a čl. 6 dohovoru.

7. Ďalej sťažovateľ poukázal, že správca dane vykonal dokazovanie faktúrou č. 35/06/07 z 18. júna 2007, zápisnicou o podanom vysvetlení č. k. 49421/2007-6292 z 9. augusta 2007, odpoveďou Colného úradu Žilina na dožiadanie č. k. 24648/2009-6038 z 11. júna 2009, zápisnicou o ústnom pojednávaní s [REDACTED] č. k. 37924/2007-6038 z 10. augusta 2007, zápisnicou o ústnom pojednávaní s [REDACTED] č. k. 37925/2007-6038 z 10. augusta 2007. Sťažovateľ k jednotlivým dôkazným prostriedkom uviedol viacero námietok, pričom za najpodstatnejšiu možno označiť tú, podľa ktorej tým, že výsluch [REDACTED], ako aj [REDACTED] sa uskutočnil bez prítomnosti sťažovateľa, bol sťažovateľ ako daňový subjekt ukrátený na svojom práve klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní garantovanom § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. a boli porušené základné práva garantované čl. 46 a čl. 48 ústavy a právo podľa čl. 6 dohovoru. Podľa sťažovateľa proces obstarávania a vykonávania dôkazov správcom dane vykazoval nedostatky, ktoré mali za následok, že skutkový stav nebol zistený spoľahlivo, čo malo vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Krajský súd, ako aj najvyšší súd sa podľa sťažovateľa s námietkami nedostatočne zisteného skutkového stavu nestotožnili a sťažovateľovi v konaní pred súdmi neposkytli ochranu pred nezákonným rozhodnutím správneho orgánu. Colný úrad vykonával a viedol dokazovanie podľa sťažovateľa tým spôsobom, že jeho zistenia v konečnom dôsledku nevedli k zisteniu, že daňový subjekt nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia liehu v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z., ale zistil skutočnosti zakladajúce podozrenie z iných porušení daňových predpisov,

zakladajúcich vznik daňovej povinnosti podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), čiže ide o chybu dokazovania spočívajúcu v „neznalosti spornej otázky“. S touto námietkou sa podľa názoru sťažovateľa všeobecné súdy nijako nevysporiadali.

8. Pokračujúc vo svojej sťažnosti, sťažovateľ uviedol, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že spotrebiteľské balenia liehu boli neoznačené, a teda ich predaj na daňovom území bol zakázaný. Naopak, v celom konaní nebolo spochybnené, že spotrebiteľské balenia liehu boli označené „pravými“ kontrolnými známkami, tieto obsahovali identifikačné znaky požadované právnymi predpismi. Rovnako nebolo podľa sťažovateľa zistené, že spotrebiteľské balenia liehu boli označené pretrhnutou kontrolnou známkou, resp. nenachádzala sa na nich kontrolná známka. Z tohto hľadiska boli prepadnuté spotrebiteľské balenia liehu právne i fakticky perfektné a spôsobilé na ich predaj na daňovom území. Sťažovateľ konštatuje, že spotrebná daň už bola odvedená pri ich uvedení do daňového voľného obehu (ide o jednorazovú spotrebnú daň), tovar pri ďalšom predaji nie je spotrebnou daňou zafažený. Zákon č. 105/2004 Z. z. podľa názoru sťažovateľa nepredpisuje, aké doklady má daňový subjekt predkladať, a ktoré by preukazovali spôsob nadobudnutia tovaru. Sťažovateľ predložil v daňovom konaní faktúru, ktorá obsahovala podľa jeho presvedčenia všetky náležitosti daňového dokladu podľa § 71 zákona o DPH. Teda výzve colného úradu na preukázanie skutočností vyhovel. Podľa sťažovateľa rozsiahlym dokazovaním však colný úrad nepreukázal skutočnosť, že sťažovateľ nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia liehu v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z., čo by v konečnom dôsledku z hľadiska účelu správy daní znamenalo daňový únik na spotrebnej dani z liehu, ale preukázal podozrenie z porušenia daňových predpisov na úseku daní z príjmov a dane z pridanej hodnoty, na čo sťažovateľ neúspešne poukazoval v priebehu konania. Na základe vykonaného dokazovania dospel správca dane k nesprávnym skutkovým záverom, ktoré vedú k záverom, že spoločnosť TATRA-el, s. r. o., je podozrivá z porušenia daňových predpisov pri dani z príjmov a dani z pridanej hodnoty,

ale nijako nevedú k záverom, že sťažovateľ nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia liehu v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z. Spôsob, akým bolo vykonané dokazovanie colnými orgánmi a závery z neho, ktoré vyústili do rozhodnutia o prepadnutí tovaru, svedčí podľa sťažovateľa o tom, že colný úrad neposkytol právnu ochranu tomu, kto nadobudol spotrebiteľské balenie liehu, ktoré bolo riadne označené zákonom určenými kontrolnými známkami, kto riadne za tovar zaplatil a túto obchodnú operáciu mal aj riadne zaúčtovanú vo svojej evidencii, a odviedol štátu DPH a daň z príjmu.

9. Sťažovateľ tvrdí, že právne závery najvyššieho súdu vo všetkých bodoch v spojení s rozsudkom krajského súdu sú neodôvodnené a z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné a majú za následok porušenie základných práv a slobôd. Sťažovateľovi bolo uložené prepadnutie tovaru ako opatrenie na zamedzenie daňových únikov na spotrebnej dani z liehu z dôvodu, že sťažovateľ nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia liehu, pričom správca dane spoľahlivo a procesne perfektným spôsobom nevyvrátil tvrdenia sťažovateľa o nadobudnutí liehu. Rozhodnutím colných orgánov bolo podľa sťažovateľa zasiahnuté do jeho základného práva na spravodlivý proces garantovaného čl. 46 a čl. 48 ústavy a práva podľa čl. 6 dohovoru z už dôvodov uvedených a tiež bolo porušené jeho základné právo garantované v čl. 20 ústavy. Sťažovateľ tvrdí, že najvyšší súd ani krajský súd mu neposkytli ústavou garantovanú právnu ochranu v požadovanej kvalite.

10. Sťažovateľ navrhol, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„Právo sťažovateľa vo veci porušenia jeho práva na domáhanie sa svojho práva podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd Najvyšším súdom vo veci, sp. zn. 3 Sžf/52/2012 porušené bolo.

Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžf/52/2012 zo dňa 11. septembra 2012.

Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť trovy právneho zastúpenia advokátovi [REDAKOVANÉ] vo výške 254,32 € (1 úkon 127,16 € x 2 právne úkony podľa § 11 ods. 2 vyhl. č. 655/2004 Z. z.) a 15,26 € režijný paušál (2 x 7,63 €) spolu 269,58 + 53,92 DPH spolu 323,50 EUR do 15 dní od právoplatnosti tohto nálezu.“

II.

11. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok krajského súdu sp. zn. 3 S 9/2011 z 21. februára 2012.

12. Napadnutý rozsudok najvyšší súd odôvodnil týmito závermi: *«Z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav tak, ako je podrobne uvedený v rozsudku krajského súdu a z ktorého vyplýva nasledovné: Colný úrad Prešov ako prvostupňový správny orgán vydal dňa 20. marca 2009 rozhodnutie č. 15158/2009-6292 o prepadnutí tovaru v prospech štátu - spotrebiteľského balenia liehu: a to 1/ BOROVIČKA, objem v litroch 1,0, 40% alkoholu, počet kusov SBL 302, 2/ RUN, objem v litroch 1,0, 40% alkoholu, počet kusov SBL 166, 3/ BRATISLAVSKÁ VODKA JEMNÁ, objem v litroch 1,0, objem alkoholu 40%, počet kusov SBL 168, ktoré boli zabezpečené rozhodnutím Colného úradu Prešov zn. 49552/2007-6292 zo dňa 09.08.2007 (nadobudlo právoplatnosť dňa 14.09.2007), fyzickej osobe - podnikateľovi [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], trvalý pobyt [REDAKOVANÉ], ako vlastníkovi predmetného tovaru, pretože v konaní neboli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru vzhľadom na skutočnosť, že vlastníkom nebol riadne preukázaný pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru.*

Na základe podaného odvolania žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 26308/2009 zo dňa 13. januára 2011 rozhodnutie Colného úradu Prešov podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave finančných orgánov v znení neskorších predpisov ... potvrdil.

Colné orgány zistili tieto skutočnosti: Dňa 08.08.2007 Colný úrad Prešov, SCÚ Poprad vykonal daňový dozor u žalobcu v mieste jeho podnikania a kontrolou skladových priestorov, garáží pri ulici [REDAKOVANÉ] zistil, že v skladovom priestore - garáž [REDAKOVANÉ] skladuje uvedené SBL označené kontrolnými známkami, ktoré pravdepodobne unikli spoločnosti INTERVIN, spol. s.r.o., Panská 13 (od 24. augusta 2006 Mierová 1), Bratislava. Žalobca na preukázanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia predmetných balení

predložil faktúru č. 35/06/07 zo dňa 18.06.2007, ktorou preukazoval nadobudnutie spotrebiteľských balení liehu od spoločnosti TATRA-el, s.r.o., Bernoláka 5158, 034 01 Ružomberok. Výrobcom SBL podľa etikiet bola právnická osoba INTERVIN, s.r.o., Prietrž. Colný úrad Prešov vykonal dokazovanie dožiadaním, miestnym zisťovaním, preveroval získané informácie prostredníctvom jediného spoločníka a konateľa spoločnosti TATRA-el, s.r.o., [REDAKOVANÉ], ktorý uviedol, že mu meno spoločnosti TATRA-el, s.r.o., nič nehovorí, nevie že takáto spoločnosť vôbec existuje, ani že je konateľom nejakých spoločností, podpis na faktúre č. 0256/2007 nie je jeho, žiadne účtovné doklady mu odovzdané neboli, nikdy neobchodoval s alkoholom a ani nesplnomocnil žiadnu osobu, aby konala namiesto neho. Poprel teda akékoľvek obchodovanie so spotrebiteľskými baleniami liehu, resp. vyvíjania akejkoľvek podnikateľskej činnosti. Na preverenie boli predložené aj faktúry č. 33/05/07 zo dňa 29. mája 2007 a č. 29/04/07 zo dňa 10. apríla 2007, ktoré mali byť vystavené spoločnosťou TATRA-el, s.r.o. a faktúra č. 2007149 zo dňa 20. júna 2007, ktorú mal vystaviť daňový subjekt [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], všetky faktúry vykazujú evidentné znaky zhody s preverovanou faktúrou č. 35/06/07 zo dňa 18.06.2007 (forma faktúry, príjmového dokladu, písmo, odstupy písma, ako aj veľkosť písma v hlavičke faktúry, zvýraznenie písma v rovnakých častiach faktúr...), avšak podľa bližšieho popisu predmetných faktúr je zrejmé, že boli vystavené rôznymi osobami, ktoré nemajú oprávnenie konať za dané spoločnosti. Dožiadaním boli preverované aj obchodné aktivity spoločnosti TATRA-el, s.r.o., Ružomberok, pričom bolo zistené, že táto spoločnosť na adrese jej sídla Bernoláka 5158/6 Ružomberok nesídlí, od 15.01.2007 slúži ako daňový subjekt, ktorého identifikačné údaje zneužíva neznáma osoba a fiktívnymi účtovnými dokladmi pokrýva dodávky spotrebiteľských balení liehu vyrobených a označených kontrolnou známkou spoločnosti INTERVIN, spol. s r.o., Bratislava. Správne orgány dospeli k záveru, že majiteľ alebo držiteľ tovaru neodstránil pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru tak, ako to vyplýva z ustanovenia § 14a ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a neuniesol dôkazné bremeno, pretože vierohodne nepreukázal subjekt, ktorý dodal tovar a ani pôvod a spôsob jeho nadobudnutia. ...

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (upravujúcej „Rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam

a postupom správnych orgánov“) preskúmať zákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného, ktorým bol žalobcovi s konečnou platnosťou prepadnutý tovar v prospech štátu.

Najvyšší súd z odvolania zistil, že žalobca neuvádza žiadne nové právne relevantné tvrdenia a ani nepredkladá, resp. nenavrhuje žiadne dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť rozsudku krajského súdu. Pokiaľ ide o námietky týkajúce sa nesprávneho vyhodnotenia skutkových a právnych záverov prvostupňovým súdom, odvolací súd po tom, ako sa oboznámil s obsahom predloženého súdneho a administratívneho spisu dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je vecne správny a s poukazom na vyššie citované ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. sa v celom rozsahu stotožňuje s jeho odôvodnením, ktoré je úplné, výstižné, reagujúce na všetky námietky žalobcu, a preto nebude opakovať pre účastníkov konania známe fakty, a len na doplnenie dodáva.

V danej veci rozhodujúce je, či žalobca preukázal alebo nepreukázal právne relevantným spôsobom pôvod a spôsob nadobudnutia spotrebiteľských balení liehu ak tvrdí, že za jediný a vierohodný dôkaz považujú správne orgány skutočnosť, že doklad, t.j. faktúra č. 35/06/07 dňa 18.06.2007, bol vystavený osobou, konateľom a spoločníkom daňového subjektu TATRA-el, s.r.o., ktorý sa nachádzal vo vyšetrovacej väzbe a nesplnomocnil žiadnu osobu, aby konala namiesto neho, teda ako jediná oprávnená osoba nemohol za spoločnosť konať a doklad vystaviť. Navyiac brat žalobcu vo svojej výpovedi uviedol, že osoby, od ktorých SBL prevzal nepozná, nevie ich identifikovať.

V rámci dokazovania vykonávaného v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. správny orgán nestaval na nepodložených domnienkach, ale právne závery rozhodnutia podložil konkrétnymi dôkazmi, výpoveďami, listinami. Výpovedná hodnota dokladov predložených žalobcom bola spochybnená, preto v konaní neunesol dôkazné bremeno (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Dôkazná povinnosť nie je na správcovi dane, ani na žalovanom, ale na žalobcovi. Colné orgány spochybnili dodanie tovaru daňovým subjektom TATRA-el, s.r.o., preto ak žalobca tvrdil, že tovar od neho nakúpil, bolo jeho povinnosťou skutočnosť, že tovar dodala osoba uvedená na predkladanej faktúre aj preukázať. Nestačí len preukázanie samotného daňového dokladu ako takého. Dokazovanie zo strany colného úradu slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. ...

Rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v konaní vyšlo najavo, v zmysle zásady zakotvenej v ustanovení § 2 zákona č. 511/1992 Zb. Vierohodnosť, správnosť a úplnosť dokladov - faktúry č. 35/06/07 zo dňa 18.06.2007, ktorou žalobca preukazoval nadobudnutie SBL od spoločnosti TATRA-el, s.r.o., bola spochybnená a vyvrátená, pretože subjekt uvedený na dokladoch nebol totožný so skutočným dodávateľom tovaru.

Postup a rozhodnutie správnych orgánov, ako aj krajského súdu, ktorý nezistil dôvod na zrušenie rozhodnutia pre nedostatočne zistený skutkový stav a nestotožnil sa ani s námietkou, že konanie bolo účelové, je správny a konformný so zákonom č. 511/1992 Zb. a zákonom č. 105/2004 Z. z.. Colné orgány vydali rozhodnutie na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a je odôvodnené tak, že poskytuje skutkovú a právnu oporu výroku rozhodnutia.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.»

III.

13. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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.

Podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd

návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

14. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (porov. napr. I. ÚS 105/06, II. ÚS 66/2011, III. ÚS 155/09, IV. ÚS 35/02).

IV.

15. Predmetom sťažnosti je námietka sťažovateľa, že najvyšší súd neposkytol ochranu jeho ústavným právam, keď sa nevysporiadal so skutočnosťou, že správne orgány (i) rozhodli o prepadaní tovaru vo vlastníctve sťažovateľa bez náležitého zistenia skutkového stavu, (ii) pri rozhodovaní nezohľadnili námietky sťažovateľa predložené počas správneho konania, (iii) neumožnili sťažovateľovi byť prítomným pri výpovedi svedkov a (iv) preniesli v nesúlade so zákonom č. 511/1992 Zb. dôkazné bremeno na sťažovateľa.

1. K rozsahu namietaného porušenia ústavných práv

16. Ústavný súd považuje za potrebné sa v prvom rade vysporiadať s rozsahom namietaného porušenia označených ústavných práv v petite a odôvodnení sťažnosti.

17. Z obsahu sťažnosti je možné vyčítať, že sťažovateľ označil viaceré články ústavy (čl. 20, čl. 46, čl. 48), k porušeniu ktorých malo dôjsť vydaním napadnutého rozsudku najvyššieho súdu. K viacerým z nich (čl. 20 a čl. 48 ústavy) však neuvádza podrobnejšiu argumentáciu a ani sa v petite sťažnosti nedomáha vyslovenia ich porušenia.

18. Reflektujúc tieto skutočnosti, ústavný súd posúdil sťažnosť s ohľadom na v petite namietané porušenie základného práva garantovaného čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva v čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorých sa týka aj samotná argumentácia sťažovateľa predložená v obsahu sťažnosti.

2. K relevantnej právnej úprave

19. V záujme komplexného pohľadu na problematiku je korektné upozorniť, že problematiku v intenciách v rekapitulácii uvedeného skutkového stavu k dnešnému dňu reguluje primárne zákon 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“), konkrétne § 40 až § 42 (zabezpečenie vecí a prepadnutie vecí), ktorý nahradil zákon č. 511/1992 Zb. (§ 14a zákona č. 511/1992 Zb. korešponduje s § 40 až § 42 daňového poriadku), a zároveň zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 530/2011 Z. z.“), ktorý nahradil zákon č. 105/2004 Z. z.

3. Všeobecne k princípom základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie

20. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený.

21. Pri rozhodovaní orgánov verejnej moci (t. j. aj súdov) o právach a povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v konkrétnom právom upravenom procese je nevyhnutné akcentovať princípy demokratického právneho štátu formujúce každé konanie. Tieto princípy nachádzame v ústave v čl. 46 a nasl. ústavy (právo na súdnu a inú právnu ochranu), ako aj v čl. 6 ods. 1 dohovoru (právo na spravodlivý proces).

22. Článok 46 ods. 1 ústavy je primárnou ústavnou bázou pre zákonom upravené konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky príslušných na poskytovanie právnej ochrany, a tým aj „bránou“ do ústavnej úpravy jednotlivých aspektov práva na súdnu a inú právnu ochranu zakotvených v čl. 46 až čl. 50 ústavy (porov. I. ÚS 117/05). Podľa stálej judikatúry ústavného súdu je účelom práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy), ako aj práva na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 dohovoru) zaručiť každému prístup k súdu, čomu zodpovedá povinnosť všeobecného súdu viazaného procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi, dodržiavanie ktorých je garanciou práva na súdnu ochranu, vo veci konať a rozhodnúť (porov. II. ÚS 88/01). Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým

a 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 (porov. v tomto zmysle IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS 340/04, III. ÚS 32/07), najmä s ustanovením § 157 ods. 2 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov, v ktorom sú upravené náležitosti odôvodnenia rozsudku.

23. Súčasťou procesných záruk spravodlivého rozhodnutia, resp. minimálnych garancií procesnej povahy je, ako už bolo uvedené, taktiež právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany a z ktorého musí byť bez ohľadu na to, či sa odvolací (prípadne dovolací) súd stotožní a inkorporuje odôvodnenie rozhodnutí inštančne nižších súdov, zrejme, že sa zaoberal a vyjadril k esenciálnym otázkam vzťahujúcim sa na ním prejednávanú vec a neuspokojil sa bez ďalšieho so závermi inštančne nižších súdov [porov. napr. Helle v. Fínsko, č. 20772/92, rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

24. K čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa pri zákonom (najmä Občianskym súdnym poriadkom) splnených podmienok na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Občianskeho súdneho poriadku zo strany súdu pri rozhodovaní o splnení podmienok na podanie žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. napr. IV. ÚS 102/08).

25. Rozhodnutie všeobecného súdu musí obsahovať dostatok skutkových a právnych záverov, pričom tieto závery nesmú byť svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené.

4. K námietke nedostatku náležitého zistenia skutkového stavu

26. Podľa sťažovateľa najvyšší súd pochybil, keď nereflekoval skutočnosť, že správne orgány rozhodli vo veci sťažovateľa bez náležitého zistenia skutkového stavu.

27. 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 (porov. Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.).

28. Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, 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.

29. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že colný úrad v priebehu správneho (daňového) konania, súčasťou ktorého bol vykonaný daňový dozor (§ 45 zákona č. 105/2004 Z. z.), vykonal dokazovanie okrem listinných dôkazov aj dožiadaním Colného úradu Žilina z 26. novembra 2007 o vykonanie miestneho zisťovania na preverenia dokladu – faktúry č. 35/06/07 z 18. júna 2007, ako aj dožiadaním Colného úradu Nitra z 11. januára 2009.

Dožiadaný Colný úrad Žilina vypočul 10. augusta 2007 svedka [REDACTED], ktorý sa od 24. apríla 2007 nachádzal v tom čase vo vyšetrovacej väzbe a ktorý sa podľa listín uložených v obchodnom registri Okresného súdu Žilina 15. januára 2007 stal jediným spoločníkom a konateľom spoločnosti TATRA-el, s. r. o., ktorá vydala označenú faktúru predloženú správne orgánu (správcovi dane). Colný úrad Žilina zároveň zaslal vo svojej odpovedi colnému úradu z 3. januára 2008 aj vyjadrenie a popis zistení, ku ktorým dospel na základe preverovania listinných dôkazov (faktúr) a obchodných aktivít spoločnosti TATRA-el, s. r. o. Ďalej mali správne orgány k dispozícii aj zápisnicu o výsluchu [REDACTED] (bývalý spoločník spoločnosti TATRA-el, s. r. o.) z 10. augusta 2007, ktorý vykonal Colný úrad Žilina.

30. Colné riaditeľstvo (prerokujúce odvolanie sťažovateľa proti rozhodnutiu colného úradu) vychádzalo pri vydaní rozhodnutia aj z listín zaslaných colnému úradu v dňoch 1. júna 2009, 3. júna 2009 a 28. mája 2009 Krajským riaditeľstvom Policajného zboru v Žiline, odborom ekonomickej kriminality, týkajúcich sa vystavených faktúr spoločnosťou TATRA-el, s. r. o., výpovedí svedkov, podanej obžaloby a informácií o vedení trestného stíhania pre únik 996 900 kusov kontrolných známok a následný predaj spotrebiteľských balení liehu, ktoré boli týmito kontrolnými známkami označené.

31. Tieto skutočnosti všeobecné súdy pri preskúvaní rozhodnutí správnych orgánov akcentovali v odôvodneniach svojich rozhodnutí (rozsudkov). Všeobecné súdy svoje závery formulovali aj na základe poznatkov získaných z administratívneho spisu (s. 11 a nasl. rozsudku krajského súdu). Poznatky získané v priebehu daňového konania a skutkový stav ustálený správnymi orgánmi, ako aj jeho vyhodnotenie týmito správnymi orgánmi najvyšší súd (ako aj krajský súd) akcentoval, posúdil a vyvodil závery obsiahnuté v napadnutom rozsudku.

32. Ústavný súd je toho názoru, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické

s ohľadom zistený skutkový stav alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o žalobe sťažovateľa.

5. K nezohľadneniu námietok sťažovateľa v správnom konaní

33. Ťažiskovými námietkami sťažovateľa v správnom (daňovom) konaní bolo poukázanie na faktúru a tvrdenie, že lieh nadobudol v súlade so zákonom. Uvedené námietky uviedol aj v podanom odvolaní proti rozhodnutiu colného úradu.

34. 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.

35. Za relevantné námietky je potrebné považovať všetky námietky účastníka daňového konania, ak sú argumentačne podložené jeho tvrdením opierajúcim sa o zákonné ustanovenia, alebo v nich poukazuje na skutkové súvislosti, z ktorých si vytvoril svoj právny záver (porov. v tomto smere rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 43/2012 z 30. mája 2013, s ktorého závermi smerujúcimi k problematike argumentácie účastníka daňového konania sa ústavný súd stotožňuje).

36. Správne orgány v odôvodnení rozhodnutí reagovali na námietky sťažovateľa takto:

Poukázali na výpoveď svedkov [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ], na skutočnosť, že jediným spoločníkom obchodnej spoločnosti TATRA-el, s. r. o., bol od 15. januára 2007 [REDAKOVANÉ], ktorý nemohol vystaviť faktúru č. 35/06/07 z 18. júna 2007, keďže sa nachádzal toho času vo väzbe, a ktorý vo výpovedi sám uviedol, že účtovné doklady mu neboli nikdy fyzicky odovzdané a nikoho nespnomocnil na konanie v mene spoločnosti TATRA-el, s. r. o., ďalej poukázali na skutočnosť, že sídlo spoločnosti TATRA-el, s. r. o., je

na predmetnej faktúre uvedené nesprávne a spoločnosť TATRA-el, s. r. o., na uvedenej adrese nesídlí. Správne orgány (najmä colné riaditeľstvo) poukázali aj na ďalšie skutočnosti týkajúce sa kontrolných známkov, ktorými je spotrebiteľské balenie liehu označené.

37. Na uvedené odôvodnenie a vysporiadanie sa s námietkami sťažovateľa zo strany správnych orgánov poukázal v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd (s. 5 až 7 napadnutého rozsudku), pričom sám najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku reagoval na námietky sťažovateľa.

38. S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno ani v tomto ohľade označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval fažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o žalobe sťažovateľa alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľa o nevysporiadaní sa s jeho námietkami v správnom konaní.

6. K námietke neumožnenia prítomnosti sťažovateľa pri výpovedi svedkov

39. Sťažovateľ uvádza, že správne orgány mu neumožnili byť pri výpovedi svedkov v správnom konaní, čím mu znemožnili reagovať na ich tvrdenia a klásť im otázky. Túto procesnú chybu nereflektoval ani najvyšší súd, čím podľa sťažovateľa došlo k porušeniu jeho ústavných práv. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. [v čase výkonu daňového dozoru a daňového konania bolo právo daňového subjektu klásť svedkom otázky upravené v písm. d), pozn.].

40. Podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. (účinného do 31. 8. 2007, t. j. v čase výkonu daňového dozoru u sťažovateľa) daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného

poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,

- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- d) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní,
- e) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- f) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

41. Najprv je potrebné poukázať na skutočnosť, že v rámci výkonu daňového dozoru u sťažovateľa [ten bol vykonaný podľa v tom čase platného a účinného § 45 zákona č. 105/2004 Z. z., a teda nie podľa ustanovení o daňovej kontrole v zmysle § 15 zákona č. 511/1992 Zb., aj keď na správu dane podľa zákona č. 105/2004 Z. z. sa v čase výkonu daňového dozoru subsidiárne použil zákon č. 511/1992 Zb. (§ 49 ods. 2 zákona č. 105/2005 Z. z. účinného do 28. 2. 2009)] sa neuskutočnilo ústne pojednávanie za prítomnosti svedkov, ale miestne zisťovanie. To znamená, možnosť sťažovateľa uplatniť zákonné právo vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane ani nemohla byť v tomto prípade aktivovaná, keďže zamestnanec správcu v priebehu daňového dozoru (vykonaného v mieste podnikania sťažovateľa) nevypočúval svedkov a ani sa nekonalo ústne pojednávanie.

42. Ústavný súd k námietke sťažovateľa ďalej uvádza, že colný úrad v prvostupňovom správnom konaní 27. mája 2008 a 15. augusta 2008 zaslal sťažovateľovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam, t. j. aj výpovedi svedka [REDACTED] a iným zisteniam dožiadaného Colného úradu Žilina. Sťažovateľ sa prostredníctvom svojho právneho zástupcu k zisteným skutočnostiam vyjadril 27. augusta 2008 a 16. septembra 2008. Zároveň právny zástupca sťažovateľa nazrel 28. augusta 2008 do spisu. Sťažovateľovi teda nebolo odopreté právo reagovať na výpovede svedka a zistené skutočnosti, sťažovateľ mal možnosť právnej argumentácie a obrany proti tvrdeniam svedka, ako aj zisteným skutočnostiam.

43. Ďalšou podstatnou skutočnosťou je, že dožiadaný Colný úrad Žilina vykonal výsluch svedkov [REDACTED] a [REDACTED] 10. augusta 2007 v rámci vlastnej činnosti (t. j. nie na základe dožiadania colného úradu), keďže colný úrad zaslal Colnému úradu Žilina výzvu na poskytnutie súčinnosti až 26. novembra 2007. Inak povedané, Colný úrad Žilina viedol vlastné daňové konanie nezávisle na colnom úrade, v rámci ktorého vykonal ústne pojednávanie so svedkami a bolo povinnosťou Colného úradu Žilina umožniť dotknutým daňovým subjektom (s ktorými sa v daňovom konaní konalo alebo konať malo) byť prítomní na ústnom pojednávaní (ústavný súd však v tomto konaní nehodnotí a neuzatvára, či týmto daňovým subjektom mal byť aj sťažovateľ, keďže predmetom konania všeobecných súdov nebol prieskum daňového konania vedeného Colným úradom Žilina).

44. *Hic et nunc* ústavný súd poznamenáva, že sťažovateľ ani v žalobe o preskúmanie rozhodnutí správnych orgánov, ako ani v odvolaní proti rozsudku krajského súdu nenamietal, že nebol prítomný pri vypočutí svedkov a nemal možnosť vyjadriť sa k zisteným podkladom (výpovediam svedkov). Túto námietku vzniesol prvýkrát až pred ústavným súdom.

45. Na tomto základe ústavný súd konštatuje, že najvyšší súd nepochybil pri vydávaní napadnutého rozsudku a jeho postup v konaní a následné vydanie napadnutého rozsudku nemožno považovať za ústavne neudržateľné, keďže správne vyhodnotil všetky skutočnosti dôležité pre rozhodnutie vo veci, ako aj námietky sťažovateľa uplatnené v tomto smere v podanom odvolaní.

7. K preneseniu dôkazného bremena na sťažovateľa

46. Sťažovateľ taktiež kladie dôraz na argumentáciu, podľa ktorej v daňovom konaní začatom *ex officio* nie je možné preniesť dôkazné bremeno na daňový subjekt, ale toto zaťažuje výlučne správcu dane (správny orgán).

47. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku v priamom kontraste k sťažovateľom uvádzanému argumentu uviedol, že „*dôkazná povinnosť nie je na správcovi dane, ani na žalovanom, ale na žalobcovi* (t. j. sťažovateľovi, pozn.)“.

48. Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. (účinného do 31. 8. 2007, t. j. v čase výkonu daňového dozoru u sťažovateľa, ako aj v čase po 31. 8. 2007) daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

49. Ústavný súd prvotne poznamenáva, že citované ustanovenie § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je obsiahnuté v § 29, ktoré v čase jeho platnosti a účinnosti reglementovalo proces dokazovania v daňovom konaní vedenom správcom dane. V procese dokazovania podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa nerozlišuje, či bolo daňové konanie začaté z úradnej povinnosti alebo na základe návrhu (§ 2 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.). Proces dokazovania podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. súvisí so základnou zásadou daňového konania, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

50. V tomto ohľade je sťažovateľova námietka, že v prípade začatia daňového konania ex officio je daňové bremeno na strane správcu dane (v smere nezaťaženia daňového subjektu dôkazným bremenom), neopodstatnená. Avšak pre komplexné uchopenie nastoleného problému je potrebný analytickejší pohľad na obrátené dôkazné bremeno v daňovom konaní.

51. K důkaznému břemenu v daňovém konaní existuje bohatá tuzemská aj zahraničná judikatura, ako aj odborná spisba (k tomu pozri Kobík, J. – Šperl, J. Dokazování v daňovém řízení. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI, 2005. 184 s.; Sochorová, V. Specifika dokazování v daňovém řízení. Praha: C. H. Beck, 2013. 208 s.; všeobecne k daňovému konaniu pozri Baxa, J. et al. Daňový řad. Komentář. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 1793 s.; Kubincová, S. Daňový poriadok. Praha: C. H. Beck, 2015. 750 s.).

52. Najvyšší správný súd Českej republiky (ďalej len „najvyšší správný súd“), na ktorý je vhodné v tomto momente poukazať, k problematike v rozsudku sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012 uviedol: *„Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, 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 popsaným 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.“

53. Obdobné (až totožné) závěry nejvyšší správní soud formuloval aj v rozsudku sp. zn. 8 Afs 37/2009 z 30. marca 2010 alebo v rozsudku sp. zn. 1 Afs 25/2012 zo 14. júna 2012 (porov. aj v nich citovaných prejedikatúru).

54. Výlučne pre akademické účely a účely právnej komparatistiky je možné poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v Spolkovej republike Nemecko a odkázať na rozhodnutie Spolkového finančného súdu (Der Bundesfinanzhof) sp. zn. V R 48/04 z 19. 4. 2007, v ktorom vyslovil prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní týkajúcom sa DPH v tom zmysle, že daňový subjekt je povinný v rámci svojej povinnosti kooperácie preukázať dôveryhodnosť predkladaných dôkazov (pozri bod 65 uvedeného rozhodnutia; rozhodnutie dostupné na <http://www.bundesfinanzhof.de/>).

55. S rovnakou pohnútkou ako v predchádzajúcom bode možno poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v právnej kultúre common law a ako príklad uviesť rozhodnutie Najvyššieho súdu Kanady vo veci *Anderson Logging Co. v. The King* [1925] SCR 45, kde Najvyšší súd Kanady prvýkrát determinoval otázku dôkazného bremena na strane daňového subjektu v daňovom (odvolacom) konaní (pozri stranu 50 citovaného rozhodnutia dostupného na <http://scc-csc.lexum.com/scc-csc/en/nav.do>; k tomu porov. aj Innes, W. – Moorthy, H. Onus of Proof and Misterial Assumptions: The Role and Evolution

of Burden of Proof in Income Tax Appeals. In: Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. 1988, Vol. 46, No. 6. p. 1196).

56. Aplikujúc tieto závery na prerokovávanú vec sťažovateľa, je potrebné primárne odkázať aj na ďalšiu zákonnú právnu úpravu vzťahujúcu sa na skutkový stav v sťažovateľovej veci.

57. Podľa § 14a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. (účinného v čase rozhodovanie správnych orgánov) zamestnanec správcu dane môže zabezpečiť tovar a veci nevyhnutne potrebné na preukázanie skutočností pri správe daní; správca dane a daňový subjekt je povinný zabezpečený tovar a veci riadne opatrovať. Toto opatrenie sa využije najmä vtedy, ak chýba riadne preukázanie spôsobu nadobudnutia tovaru alebo veci, ich množstva, ceny, kvality alebo riadneho usporiadania finančných povinností v súvislosti s ich dovozom alebo nákupom. Veci, ktoré nie je možné na mieste spoľahlivo zabezpečiť, môže správca dane na náklady ich majiteľa alebo držiteľa nechať previezť na miesto vhodné na tento účel. Ak je to pre dokazovanie nevyhnutné, môže zamestnanec správcu dane bezodplatne odobrať na účely bližšej obhliadky alebo expertízy vzorky zabezpečených vecí. Odobraté vzorky sa po expertíze či obhliadke vrátia, ak to ich povaha pripúšťa. Pri zabezpečovaní tovaru a veci sa postupuje primerane podľa § 36.

Podľa § 14a ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. (účinného v čase rozhodovanie správnych orgánov) ak majiteľ alebo držiteľ tovaru alebo veci v lehote do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o ich zabezpečení odstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru alebo veci, správca dane vydá rozhodnutie o zrušení rozhodnutia o zabezpečení tovaru alebo veci. Rozhodnutie je právoplatné dňom jeho vydania; proti tomuto rozhodnutiu sa nemožno odvolať. Ak majiteľ alebo držiteľ tovaru alebo veci v lehote do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o ich zabezpečení neodstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru a veci, správca dane vydá rozhodnutie o prepadnutí tohto tovaru alebo veci v prospech štátu. Proti rozhodnutiu o prepadnutí tovaru a veci sa možno odvolať.

58. V uvádzanom skutkovom stave sťažovateľ na preukázanie pôvodu nadobudnutia tovaru (spotrebiteľského balenia liehu) predložil správcovi dane faktúru, ktorú však správca dane vyhodnotil ako nevierohodnú. V tomto je potrebné poukázať na čl. 246 Smernice Rady 2006/112 ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“), ktorý ukladá daňovému subjektu povinnosť zabezpečiť vierohodnosť pôvodu faktúry („*Po celé obdobie uchovávanía faktúr musí byť zaručená vierohodnosť ich pôvodu a neporušenosť ich obsahu, ako aj ich čitateľnosť*“), teda potvrdenie totožnosti dodávateľa, resp. poskytovateľa alebo vyhotoviteľa faktúry. Tento článok smernice bol transponovaný do právneho poriadku § 71 zákona o DPH, a tento má vplyv napríklad aj na odpočty DPH, ale aj na uvádzaný skutkový stav (v čase konania daňového dozoru u sťažovateľa 8. augusta 2007 bola uvedená povinnosť zabezpečiť vierohodnosť faktúry upravená v § 76 ods. 4 zákona o DPH, pozn).

59. Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu predbežného prerokovania sťažnosti ústavným súdom) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Podľa § 76 ods. 4 zákona o DPH účinného do 30. septembra 2007 osoby podľa odsekov 1 až 3 sú povinné pri uchovávaní faktúr zaručiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry po celú dobu úschovy.

60. K tomu ústavný súd *nota bene* poznamenáva, že daňový subjekt má možnosť overiť si totožnosť dodávateľa o. i. aj jednotlivými právnymi i technickými nástrojmi, ktoré mu na tento účel právny poriadok a činnosť orgánov verejnej správy poskytujú (obchodný a živnostenský register, medzinárodný systém VIES, zoznam daňových subjektov registrovaných pre DPH a overenie IČ DPH cez portál finančnej správy, ďalej v širšom porovnanie údajov na zmluvách o dodaní tovaru, objednávkových formulároch,

prepravných dokumentoch, dokumentoch o platbe, dokumentoch o prijatí tovaru, údaje v účtovných záznamoch a pod.).

61. Čo sa týka povinnosti daňového subjektu uloženej § 14a zákona č. 511/1992 Zb., spojitosť je možné nájsť aj v § 70 zákona o DPH, ktorý ukladá (a rovnako ukladal aj v čase výkonu daňového dozoru u sťažovateľa dňa 8. augusta 2007) daňovému subjektu povinnosť viesť podrobné záznamy o dodaných tovaroch a službách. Inak povedané, zákon o DPH ukladá daňovému subjektu povinnosť viesť záznamy o tovare a v rámci daňovej kontroly je povinný aj na ich základe preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru.

62. Prevedené na skutkový stav v sťažovateľovej veci, pri vykonaní daňového dozoru správcom dane bol sťažovateľ povinný preukázať nadobudnutie tovaru (spotrebiteľského balenia liehu) záznamom o dodanom tovare (napr. faktúrou alebo inými záznamami). Sťažovateľ na tento účel predložil faktúru č. 35/06/07 z 18. júna 2007. V tomto okamihu bolo na správcovi dane, aby v prípade, že mal pochybnosti o pravosti faktúry alebo pochybnosti o iných skutočnostiach súvisiacich s dodaným tovarom a predkladaným záznamom, konkretizoval svoje zistenia, pochybnosti a výhrady. Colný úrad tak učinil zaslaním výzvy 27. mája 2008 a 15. augusta 2008 sťažovateľovi, v ktorej ho oboznámil so zistenými skutočnosťami (výpoveď svedka [REDACTED], skutočnosti týkajúce sa kontrolných známk, skutočnosti týkajúce sa sídla obchodnej spoločnosti TATRA-el, s. r. o.), na základe ktorých existovali dôvodné pochybnosti o nadobudnutí tovaru (spotrebiteľského balenia liehu) v súlade s predloženou faktúrou. V tomto momente konania bolo na sťažovateľovi, aby preukázal svoje tvrdenia o pravosti faktúry a spôsobe nadobudnutia tovaru od konkrétneho dodávateľa, a teda preukázal vierohodnosť a správnosť účtovníctva vo vzťahu k predmetnému obchodnému prípadu aj inými dôkaznými prostriedkami než vlastným účtovníctvom a záznamami. Sťažovateľ však vo svojom vyjadrení poukázal len na nevierohodnosť výpovede svedka, nezrovnalosti so zápisom v obchodnom registri, hypotézu o potenciáli tretej osoby konať za obchodnú spoločnosť.

Tieto tvrdenia však správne orgány vyhodnotili ako nedostatočné na preukázanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia tovaru.

63. S týmito závermi sa v konečnom dôsledku stotožnil aj najvyšší súd v napadnutom rozsudku. Podľa ústavného súdu nemožno napadnutému rozsudku v tomto smere vytknúť lakonickosť ani strohosť vo vzťahu k právnej problematike dokazovania v daňovom konaní v spojitosti s vecou sťažovateľa, keďže najvyšší súd výstižne k tejto právnej otázke uviedol: *„V rámci dokazovania vykonávaného v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. správny orgán nestaval na nepodložených domnienkach, ale právne závery rozhodnutia podložil konkrétnymi dôkazmi, výpoveďami, listinami. Výpovedná hodnota dokladov predložených žalobcom bola spochybnená, preto v konaní neunesol dôkazné bremeno (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Dôkazná povinnosť nie je na správcovi dane, ani na žalovanom, ale na žalobcovi. Colné orgány spochybnili dodanie tovaru daňovým subjektom TATRA-el, s.r.o., preto ak žalobca tvrdil, že tovar od neho nakúpil, bolo jeho povinnosťou skutočnosť, že tovar dodala osoba uvedená na predkladanej faktúre aj preukázať. Nestačí len preukázanie samotného daňového dokladu ako takého. Dokazovanie zo strany colného úradu slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.“* Pravdou je, že právnym záverom najvyššieho súdu chýba vo vzťahu k právnej otázke dôkazného bremena na strane daňového subjektu analytickejšie pozadie utvárania právneho názoru najvyššieho súdu a podloženie jeho záverov odkazom na konkrétne zákonné povinnosti daňového subjektu v daňovej oblasti, avšak toto konštatovanie nerobí z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu arbitrárne, eventuálne neústavné rozhodnutie.

64. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je aj z pohľadu už popísaných záverov ústavne udržateľný a neexistuje v tomto smere ústavne relevantný dôvod na vyslovenie porušenia ústavných práv sťažovateľa po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie.

8. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru

65. Právna vec sťažovateľa sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru ESĽP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý 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 ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

66. Nasledovaním uvedenej judikatúry ESĽP a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (príp. extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom uložená „sankcia“ (prepadnutie tovaru) bola v sťažovateľovom prípade preventívneho charakteru (teda nebola preventívno-represívneho charakteru, t. j. 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 v danom prípade; k tomu porov. 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), ústavný súd odmieta sťažnosť v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

9. Záver

67. Úloha ústavného súdu sa v konaní podľa čl. 127 ústavy obmedzuje predovšetkým na kontrolu zlučiteľnosti interpretácie a aplikácie zákonov všeobecnými súdmi (vrátane ich procesného postupu) s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (porov. I. ÚS 17/01, II. ÚS 137/08, III. ÚS 328/08, IV. ÚS 11/2010). Skutkové alebo právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu zásadne len v miere posúdenia, či tieto sú zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a teda z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň

majú za následok porušenie základného práva alebo slobody (porov. I. ÚS 12/05, II. ÚS 410/06, III. ÚS 119/03, IV. ÚS 238/07).

68. Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil v postupe a v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol sťažnosť sťažovateľa podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 1. apríla 2015