

# SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 229/2016-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 17. marca 2016 v senáte zloženom z predsedu Lajosa Meszárosa, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudcu Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosť [REDAKOVANÉ], zastúpenej advokátkou [REDAKOVANÉ], vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 2 Sžf 11/2013, 2 Sžf 12/2013, 2 Sžf 13/2013 a jeho rozsudkom z 29. januára 2014 a takto

### **r o z h o d o l :**

Sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], odmieta ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 14. mája 2014 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ] (ďalej len „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia jeho základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa 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. 2 Sžf 11/2013, 2 Sžf 12/2013, 2 Sžf 13/2013 a jeho rozsudkom z 29. januára 2014 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že Daňový úrad [REDAKOVANÉ] (ďalej len „daňový úrad“) dodatočným platobným výmerom č. 643/230/38178/11/Slá zo 16. augusta 2011 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2010 v sume 9 508,10 €; dodatočným platobným výmerom č. 643/230/38210/11/Slá zo 16. augusta 2011 mu vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2010 v sume 27 341,10 € a dodatočným platobným výmerom č. 643/230/49634/11/Slá z 23. novembra 2011 mu vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2010 v sume 31 190,48 €.

Proti dodatočným platobným výmerom daňového úradu podal sťažovateľ odvolania, o ktorých rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutiami č. 1040508/1/376925/2012/5199-r zo 16. marca 2012, č. I/226/19245-132339/2011/994159-r z 5. decembra 2011 a č. I/226/19246-132340/2011/994159-r z 5. decembra 2011 tak, že tieto dodatočné platobné výmery potvrdilo.

Proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva podal sťažovateľ Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) žalobu podľa § 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti týchto rozhodnutí.

O žalobe rozhodol krajský súd rozsudkom sp. zn. 13 S 64/2012, 13 S 73/2012 a 13 S 74/2012 zo 4. decembra 2012 tak, že ju zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom z 29. januára 2014 tak, že rozsudok krajského súdu potvrdil.

Sťažovateľ následne v sťažnosti poukazuje na svoju argumentáciu uvedenú v odvolaní proti dodatočným platobným výmerom daňového úradu, na argumentáciu uvedenú v žalobe podanej krajskému súdu proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva, ako aj na odôvodnenie rozsudku krajského súdu. Namieta tiež, že najvyšší súd napadnutý rozsudok neodôvodnil dostatočne, preto je nepreskúmateľný, a že právne závery uvedené v odôvodnení napadnutého rozsudku sú arbitrárne. Najvyšší súd sa podľa sťažovateľa nevysporiadal vôbec alebo len formálne s jeho odvolacími námietkami. V sťažnosti ďalej uvádza:

*„Vo svojom odôvodnení bez bližšieho posúdenia predložených dôkazov žalobcu konštatoval, že jediným cieľom uskutočnených transakcií je zneužitie systému DPH. Podľa nášho názoru sa Najvyšší súd SR dostatočne nevysporiadal s našou námietkou predvolávania a výsluchu svedkov, a vykonania tohto dôkazného prostriedku v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi, a uchýlil sa iba k skonštatovaniu, že ide o predvolanie a vypočutie inej osoby podľa § 27 ods. 1 zákona o správe daní a teda žalovaný nepochybil, keď nás neupovedomil o termíne ich vypočutia. Na našu námietku, že neprebehlo prvostupňové daňové konanie konštatoval, že nám neboli upreté žiadne procesné práva a mali sme umožnené vyjadriť sa všetkým skutočnostiam ako aj predložiť akékoľvek dôkazy potvrdzujúce reálnosť uskutočnených resp. deklarovanych obchodov. Pritom však všetky dôkazy nami predložené boli posúdené ako nevierohodné a na tieto sa neprihliadalo.“*

Sťažovateľ namieta, že ani najvyšší súd, ani krajský súd a ani daňové orgány oboch stupňov sa „nezaoberali... námietkami, že neboli zohľadnené dôkazy podľa ich skutočného obsahu resp. že boli vykonané dôkazy v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi... Najvyšší súd SR sa v napadnutom rozhodnutí len formálne vysporiadal s našimi námietkami bez toho, aby jeho dôvody uvedené v rozhodnutí mali oporu v skutkovom stave a v konkrétnom právnom ustanovení... Najvyšší súd SR vyhodnotil len niektoré dôkazy a v úplnom rozpore s ich skutočným obsahom a v rozpore v ich vzájomnej súvislosti, čím došlo k hrubému porušeniu základných princípov spravodlivého procesu... Najvyšší súd SR neprihliadal na vady daňového konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia... Touto vadou je skutočnosť, že v tejto veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie...“.

Podľa sťažovateľa uvedeným postupom tieto štátne orgány porušili čl. 12 ods. 1 a čl. 13 ods. 4 ústavy a základné práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 2 ústavy.

Sťažovateľ ďalej argumentuje, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, „keďže sa v nej nerozhoduje o hmotnoprávných právach a povinnostiach daňových subjektov... Z ust. § 44 ods. 1 je zrejmé, že ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13) začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej. V tomto konaní nám teda malo byť umožnené využiť a použiť všetky nám zákonom priznaná práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 cit. zákona, už vzhľadom na to, že sme namietali závery uvedené v protokole o kontrole nadmerného odpočtu DPH. Za daňové – vyrubovacie prvostupňové konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.

Ak žalovaný rozhodol o našom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu bez našej účasti, tým sme sa vlastne daňového konania, tak prvostupňového ako i dovolacieho vôbec nezúčastnili, čím nám boli odňaté naše základné procesné práva a to právo na postup zachovávajúci práva a zákonom chránené záujmy zo strany daňových orgánov podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a právo na úzku súčinnosť podľa § 2 ods. 2 a 8 cit. zákona. Týmto postupom nám bolo prakticky znemožnené splniť si svoju povinnosť na preukázanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie a vyrubenie dane, ako to určuje § 29 ods. 8 cit. zák., čím nám bolo odňaté nielen zákonné, ale i ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom (taktiež § 2 ods. 1, 2 a 8 cit. zák.).

... Obsahom práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru je právo na určitú kvalitu procesu, ktorá je zabezpečená viacerými inštitucionálnymi a procesnými zárukami. Najvyšší súd SR, krajský súd a daňové orgány v tomto konaní takéto záruky nerešpektovali a nezabezpečili ani minimálne potrebnú kvalitu procesu tak, aby bolo naplnené právo na spravodlivý proces a právo na súdnu ochranu.

Dôkazy a spôsob ich vykonania protiprávnym spôsobom, ktorých zákonnosť namietame, sú predovšetkým výsluchy svedkov, uskutočnených prostredníctvom dožiadaných správcov dane ( [REDACTED], [REDACTED] ), ktorý potvrdili dodanie tovaru, o vykonaní ktorých sme vôbec neboli informovaní a teda nemohli sme im klásť

*otázky, vyjadrovať sa k spôsobu a postupu ich vykonania, čím nám boli odňaté základné procesné práva účastníka daňového konania, a to právo na úzku súčinnosť a spoluprácu a zákonný postup určené v ust. § 2 ods. 1,2 a 8, § 15 ods. 5 písm. d) a § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb... Tým bolo porušené i naše ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR.*

*Tieto dôkazy preukazujú pravdivosť našich tvrdení o dodaní tovaru, na ktoré daňové orgány v konečnom dôsledku vôbec neprihliadali.*

*Žiadny súd a ani správny orgán nemôže bez toho, aby nepoškodil riadny výkon spravodlivosti, brať do úvahy dôkaz získaný nezákonným spôsobom, t. j. vykonaným v rozpore s čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, alebo neprihliadať na dôkazy, ktoré majú zásadný význam pre právne posúdenie veci. Ak súd takto postupoval porušil naše ústavné právo podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.“*

Na tomto základe sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

*„... Základné právo... (sťažovateľa, pozn.) podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 3 Ústavy SR a právo... podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru konaním a rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 2 Sžf/11/2013, 2 Sžf/12/2013 a 2 Sžf/13/2013 zo dňa 29. 01. 2014 bolo porušené.*

*... Ústavný súd SR zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu č. k. 2 Sžf/11/2013, 2 Sžf/12/2013 a 2 Sžf/13/2013 zo dňa 29. 01. 2014.*

*... Najvyšší súd SR je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy konania vo výške 1 134,74 €... a zaplatiť ich advokátovi do 3 dní od právoplatnosti rozhodnutia.“*

## **II.**

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.

Ústavný 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“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľov. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, návrhy podané oneskorene, ako aj návrhy zjavne neopodstatnené môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

O zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti ide vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu, resp. jeho rozhodnutím 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 základného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie veci všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými

sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) 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 (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

Najvyšší súd napadnutým rozsudkom z 29. januára 2014 potvrdil rozsudok krajského súdu zo 4. decembra 2012. V odôvodnení svojho rozsudku poukázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu, na odvolanie sťažovateľa, na vyjadrenie finančného riaditeľstva a uviedol tiež relevantné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) [§ 49 ods. 1 a 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a)], ako aj ustanovenia v rozhodnom čase účinného zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), následne uviedol tieto právne závery:

*„Odvolací súd z obsahu súdneho spisu zistil, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku a na potvrdenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.*

*V odvolaní žalobca predovšetkým namieta, že predložil vierohodné dôkazy o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov so spoločnosťou [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ]. Toto tvrdenie však nezodpovedá skutočnostiam vyplývajúcim z administratívneho spisu. Naopak, ani pri jednej daňovej kontrole, t. j. za obdobie II., III., ani IV. štvrťrok 2010*

žalobca nepreukázal hodnoverným spôsobom, že predmetné motorové vozidlá mu v deklarovanom množstve skutočne dodala spoločnosť [REDACTED], resp. spol. [REDACTED]

Pokiaľ ide o obdobie II. štvrťroku, na predložených CMR je síce uvedená adresa nadobúdateľa [REDACTED] so sídlom v [REDACTED] miesto vykládky je uvedené [REDACTED] bez bližšej adresy, avšak z predložených faktúr od zahraničných spoločností žalovaný zistil, že z týchto len tri sa vzťahujú k faktúram vystaveným spoločnosťou [REDACTED] pre žalobcu a 2 CMR, pričom faktúra AAT009650 bola vyhotovená pred dátumom oznámenej krádeže dokladov (14. júna 2010). Keďže spoločnosť [REDACTED] nepredložila žiadne účtovné doklady, evidenciu DPH, hlavnú knihu za rok 2010, peňažný denník ani iné doklady, takýto dôkaz sám osebe nemôže preukázať uskutočnenie plnenia v deklarovanom rozsahu. Navyše, ako vyplýva z administratívneho spisu, doklady nepredložili štatutárni zástupcovia dodávateľských spoločností, ale žalobca, respektíve úplne neznáme osoby. Preto aj odvolací súd sa stotožnil s názorom krajského súdu a žalovaného, že uvedené zistenie nasvedčuje tomu, že existuje personálne aj ekonomické prepojenie medzi žalobcom a konateľom dodávateľských spoločností a jediným cieľom uskutočnených transakcií, aj vzhľadom na podnikateľskú minulosť žalobcu, je zneužitie systému DPH.

Rovnako pokiaľ ide o obdobie III. štvrťroku 2010, z predložených 28 faktúr od zahraničných spoločností žalovaný zistil, že z týchto len 15 sa vzťahuje k faktúram vystaveným spoločnosťou [REDACTED] pre žalobcu a 4 z 18 ks. CMR. Žalobca opätovne neuviedol, ku ktorému kontrolovanému obdobiu by sa predložené dokumenty mali vzťahovať, takže bez predloženia účtovných dokladov, evidencie DPH, hlavnej knihy za rok 2010, peňažného denníka a iných dokladov nebolo preukázané, že dodávateľ žalobcu o nich účtoval, viedol evidenciu DPH, resp. priznal daň z uskutočneného zdaniteľného obchodu.

Za obdobie IV. štvrťroku boli predložené kópie 24 faktúr vystavených na spoločnosť [REDACTED] a výpisy z jej účtu v banke za obdobie od 1. januára 2010 do 31. decembra 2010. CMR neboli predložené žiadne. Opätovne bez toho, aby žalobca špecifikoval, ku ktorému kontrolovanému obdobiu u žalobu by sa tieto doklady mali vzťahovať a bez predloženia akejkoľvek účtovnej evidencie dodávateľa.

Na základe vyššie uvedeného dospel i odvolací súd k záveru, že žalobcovi sa nepodarilo preukázať hodnoverným spôsobom, že mu boli reálne dodané ojazdené osobné automobily od deklarovaných dodávateľov, a preto aj podľa názoru odvolacieho súdu mu nevznikol nárok na odpočet DPH v uplatnenom rozsahu.

Pokiaľ ide o namietané porušenie práva žalobcu vyjadriť sa k skutočnostiam zisteným daňovými kontrolami a zúčastniť sa výsluchu svedkov [REDACTED] a [REDACTED], k tomuto odvolací súd uvádza, že zákon o správe daní rozlišuje predvolanie a výsluch svedka (§ 7 ods. 1 zákona o správe daní; takto boli predvolané osoby, ktorým žalobca predával automobily, predvolanie obsahovalo poučenie, že ide o predvolanie svedka s poučením o všetkých právach a povinnostiach svedka) a predvolanie a vypočutie inej osoby (§ 27 ods. 1 zákona o správe daní), pričom tak [REDACTED] ako aj [REDACTED] boli predvolaní v zmysle § 27 zákona o správe daní, a preto žalovaný nepochybil, keď neupovedomil žalobcu o termíne ich vypočutia. Navyše, žalobca bol podrobne oboznámený s obsahom ich výpovedí a mal možnosť sa k týmto vyjadriť, čo aj využil. Preto túto námietku posúdil odvolací súd ako neopodstatnenú.

Pokiaľ žaloba namietal, že v jeho veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím bolo žalobcovi znemožnené preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane tak, ako to vyplýva z ust. § 2 ods. 1, 2 a 8 a § 29 ods. 8 zákona o správe daní, k tomuto odvolací súd uvádza, že správca dane postupoval plne v súlade s § 15 ods. 16 zákona o správe daní, neuprel žalobcovi žiadne procesné práva, umožnil mu vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam, ako aj predložiť akékoľvek dôkazy potvrdzujúce reálnosť uskutočnených, resp. deklarovaných obchodov. Preto v tejto časti považuje odvolací súd tvrdenie žalobcu za zavádzajúce.

Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil

*právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.*

*Preto ak krajský súd dospel k právnemu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.*

*Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.“*

Ústavný súd pri preskúmaní napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vychádzal zo svojho ustáleného právneho názoru, podľa ktorého odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (tak prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09).

Ústavný súd preto (napriek tomu, že sa sťažovateľ nedomáha vyslovenia porušenia v sťažnosti označených práv relevantným rozsudkom krajského súdu) preskúmal aj rozsudok krajského súdu sp. zn. 13 S 64/2012 zo 4. decembra 2012, ktorým tento zamietol žalobu sťažovateľa. Krajský súd poukázal na obsah administratívnych spisov a uviedol tieto skutočnosti z nich vyplývajúce:

*„Žalobca ako registrovaný platiteľ DPH v tuzemsku, ktorého predmetom činnosti je nákup a predaj motorových vozidiel, si uplatnil v kontrolovaných daňových obdobiach odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávok za ojazdené osobné motorové vozidlá od dodávateľa spol. [REDAKOVANÉ] na základe dodávateľských faktúr. [REDAKOVANÉ], konateľ spol. [REDAKOVANÉ] v období od 29. júla 2008 do 03. decembra 2010, pred správcom dane dňa 15. decembra 2010 potvrdil, že preverované dodávateľské faktúry*

osobne vystavil a uvedené vozidlá dodal žalobcovi. Súčasne uviedol, že on našiel prístup na stránku spoločnosti [REDACTED] s aukciami ojazdených osobných motorových vozidiel a navrhol p. Uhlíkovi (spoločník a konateľ žalobcu) spoluprácu pri nákupe vozidiel. Tvrdil, že spol. [REDACTED] preverované faktúry zaevidovala v evidencii DPH, daň priznala a aj odvedla. S účtovníctvom a dokladmi (faktúry a bankové výpisy) spol. [REDACTED] disponoval ďalší konateľ [REDACTED], ktorý ich však správcom dane nepredložil a na jeho výzvy zo dňa 22. decembra 2010 a 01. februára 2011 nereagoval. [REDACTED] a [REDACTED] predložili správcom dane dňa 01. marca 2011 potvrdenie Obvodného oddelenia PZ v [REDACTED] zo dňa 14. júna 2010 o odcudzení písomností a účtovných dokladov spol. [REDACTED] a spol. [REDACTED] z osobného motorového vozidla [REDACTED]. Správcom dane boli dňa 15. marca 2011 doručené CMR v počte 18 kusov, výpisy z účtu spol. [REDACTED] (č. účtu [REDACTED]), ďalej 28 ks prijatých zahraničných faktúr, 3 ks proforma faktúra od spoločnosti [REDACTED] zo dňa 17. júla 2010. Uvedené doklady doručila správcom dane p. [REDACTED] ktorá nepreukázala, že zastupuje žalobcu, alebo niektorú z dodávateľských spoločností. Správca dane uzavrel, že všetky predložené dokumenty sú bez interných evidenčných čísiel, neboli predložené tuzemské prijaté ani vydané faktúry, príjmové a výdavkové pokladničné doklady, evidencia DPH, hlavná kniha spol. [REDACTED] za rok 2010 ani výpisy z jej bankového účtu. Predložené doklady nepreukázali, že spol. [REDACTED] nadobudla ojazdené motorové vozidlá z iného členského štátu EU a následne uzavrela so žalobcom v II., III. a IV. štvrťroku 2010 zdaniteľné obchody. Správca dane na základe vyjadrenia Daňového úradu [REDACTED] konštatoval, že spol. [REDACTED], [REDACTED], na adrese svojho sídla uvedeného vo výpise z obchodného registra skutočne neužíva prenajaté priestory, sídlo je len virtuálne, účtovníctvo spoločnosti sa v priestoroch sídla spoločnosti nenachádza a spoločnosť síce podáva daňové priznania na DPH, daň však dlhodobo neuhradila. [REDACTED] za zdaňovacie obdobie rok 2010 nepriznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu EU, a preto výpoveď bývalého konateľa tejto spoločnosti [REDACTED] o tom, že daň z týchto obchodov bola priznaná a aj odvedená, nezodpovedala skutočnosti. [REDACTED] tvrdil, že účtovné doklady za obdobie od 14. júna 2010 do 31. decembra 2010, ktoré neboli odcudzené, odovzdal novému konateľovi [REDACTED]

██████████. Označený konateľ na výzvu správcu dane nereagoval a nepredložil chýbajúce účtovníctvo spol. ██████████ za obdobie od 14. júna 2010 do 31. decembra 2010. Pritom neznáme osoby (p. ██████████ dňa 15. marca 2011 a p. ██████████ dňa 16. júna 2011) doručili správcovi dane doklady, ktorými žalobca mal preukázať, že uzavrel zdaniteľné obchody so spol. ██████████ Správca dane preveril aj žalobcove tvrdenie, že v IV. štvrtroku 2010 uzavrel zdaniteľné obchody s ojazdenými motorovými vozidlami s dodávateľom spol. ██████████, ██████████ (predtým do 03. decembra 2010 sídlo ██████████), V čase deklarováných zdaniteľných obchodov s ojazdenými motorovými vozidlami pre žalobcu bol ██████████ (bývalý konateľ ██████████) jediným konateľom spoločnosti ██████████. Od 11. mája 2011 do 26. augusta 2011 bola konateľkou spoločnosti ██████████, ██████████, z ██████████ a od 26. augusta 2013 bol konateľom ██████████ z ██████████, občan Českej republiky. ██████████ správcovi dane dňa 07. októbra 2011 tvrdil, že z intrakomunitárnych dodávok ojazdených automobilov priznal DPH, účtovníctvo a doklady odovzdal pri predaji spoločnosti ██████████. Z daňového priznania k DPH spol. ██████████ za rok 2010 vyplýva, že táto spoločnosť nepriznala daň z intrakomunitárneho nadobudnutia vozidiel z iného členského štátu a teda daň ani neodviedla.“

Následne krajský súd citoval príslušné ustanovenia zákona o DPH a zákona č. 511/1992 Zb. a uviedol tieto právne závery:

„Súd z pripojených administratívnych spisov zistil, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie na zistenie, či spol. ██████████ a spol. ██████████ (dodávatelia žalobcu) nadobudli ojazdené motorové vozidlá z iného členského štátu EÚ, t. j. či vlastnili, resp. disponovali s tovarom, ktorý bol predmetom fakturácie. Konatelia spol. ██████████ a spol. ██████████ (██████████ a ██████████) ako aj iné osoby bez právneho vzťahu k dodávateľským spoločnostiam, predložili správcovi dane v priebehu daňovej kontroly doklady (18 ks CMR, výpisy o vkladoch na účet č. ██████████ spol. ██████████ a príkazy na úhradu z účtu tejto spoločnosti, 28 ks prijatých zahraničných faktúr, 1 ks proforma faktúra od spoločnosti ██████████ zo dňa 17. júla 2010), avšak neboli predložené rozhodujúce dôkazy, t. j.

účtovníctvo týchto spoločností za rok 2010. Označené dôkazy nepreukazujú intrakomunitárne nadobudnutie ojazdených motorových vozidiel dodávateľskými spoločnosťami, a preto nebolo preukázané ani uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a jeho dodávateľmi. Kópie daňových priznaní DPH spoločností [REDACTED] a [REDACTED] potvrdzujú, že tieto daňové subjekty za zdaňovacie obdobie roku 2010 nepriznali nadobudnutie tovaru z iného členského štátu EÚ a teda nepriznali a ani neodviedli DPH z týchto obchodov. Kúpne zmluvy, ktoré žalobca predložil ako dôkaz, že predával ojazdené vozidlá tretím osobám, nemajú v rámci daňového konania charakter dôkazu a nepreukazujú, že ojazdené motorové vozidlá kúpil od dodávateľov spol. [REDACTED], alebo spol. [REDACTED].

Krajský, súd námietku žalobcu, že nemôže niesť zodpovednosť za podnikateľské aktivity tretích osôb a znášať dôkazné bremeno za tretie subjekty, považuje za nedôvodnú. Žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z nákupu ojazdených vozidiel z dôvodu, že nepredložil vierohodné dôkazy, o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu v zmysle zákona o DPH neznamená totiž neznamená formálne vykázaný stav, ale stav faktický. Žalobca v priebehu daňových kontrol síce predložil zaevidované dodávateľské faktúry od spol. [REDACTED] a od spol. [REDACTED] a doklad o ich úhrade, ktorá však nie je dôkazom o uskutočnení plnenia, ktoré boli predmetom fakturácie. Žalobca nepreukázal, že dodávateľské spoločnosti vystavili faktúry na základe reálneho vecného plnenia. Daňové priznania dodávateľov nepreukazujú nadobudnutie ojazdených motorových vozidiel z iných členských štátov EÚ. Tento záver potvrdzuje aj vedenie účtovnej evidencie týmito dodávateľmi, ich evidencia DPH, daň z intrakomunitárnych obchodov nebola priznaná a teda ani odvedená. Dodávateľské faktúry od zahraničných dodávateľov, CMR a doklady o pohybe na účtoch predložené [REDACTED] a [REDACTED] v priebehu daňovej kontroly nie sú účtovnými dokladmi v zmysle § 10 ods. 1 písm. f) a g) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Súd nepovažoval za dôvodné námietky žalobcu, že napadnuté rozhodnutia sú nezákonné, pretože správca dane v rozpore so zákonom mu neumožnil vyjadriť sa k skutočnostiam zisteným daňovými kontrolami a nemohol sa zúčastniť výsluchu svedkov [REDACTED] a [REDACTED]. Správca dane s poukazom na ust. § 15 ods. 5,

*písm. e), zákona o správe daní a poplatkov nemal povinnosť oboznámiť žalobcu o termíne výsluchu konateľov dodávateľských spoločností, pretože neboli vypočutí ako svedkovia, ale ako štatutárni zástupcovia. Vo veci je potrebné uviesť, že žalobca bol s obsahom ich výpovedí oboznámený pri prerokovaní protokolov z kontrol na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane. V protokoloch sú uvedené celé výpovede konateľov dodávateľských spoločností s otázkami, ktoré im boli kladené ako aj s ich odpoveďami. Žalobca k obsahu výpovedí konateľov spol. [REDAKOVANÉ], alebo spol. [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] nemal pripomienky a až v podanej žalobe namietal, že nebol upovedomený o ich vypočutí.*

*Súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu týkajúcu sa prvostupňového daňového konania. Vo vyrubovacom konaní nie je dôvod vykonávať dokazovanie, ktoré sa uskutočnilo v rámci daňovej kontroly, ktorou sa zisťuje, alebo preveruje základ dane, alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Vzhľadom na uvedené sa tunajší krajský súd jednoznačne stotožňuje s názorom žalovaného, že žalobca v daných prípadoch nepreukázal splnenie podmienok nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobia II., III. a IV. štvrťrok 2010 podľa § 49 ods. 1 a 2, písm. a) zákona o DPH.*

*Žalobca v jednotlivých žalobách uviedol len všeobecné tvrdenia o dodaní tovaru a služieb označenými dodávateľmi, neuviedol však žiaden konkrétny dôkaz, ktorým by preukázal uskutočnenie dodávok tovaru tak, ako bolo uvedené na faktúrach.*

*Podľa názoru krajského súdu žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav za jednotlivé zdaňovacie obdobia, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili správny právny záver, s ktorými sa krajský súd stotožnil a v podrobnostiach odkazuje na odôvodnenia, ktoré sú uvedené v jednotlivých napadnutých rozhodnutiach. Žalovaný rozhodol v súlade so zákonom, a preto súd žaloby ako nedôvodné zamietol podľa § 250j ods. 1 O. s. p.“*

V súvislosti s namietaným porušením označených práv sťažovateľa podľa ústavy a dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve bolo podľa názoru ústavného súdu potrebné zohľadniť špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánu verejnej správy, o ktorých fyzická osoba alebo právnická

osoba tvrdí, že boli nezákonné a ukrátili ju na jej právach (§ 247 ods. 1 OSP), teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok v konkrétnom druhu správneho konania rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy a v súlade so zákonom rozhodli. Treba vziať preto do úvahy, že 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, IV. ÚS 585/2014). Vzhľadom na tieto špecifiká správneho súdnictva ústavný súd posudzoval z tohto aspektu aj dôvodnosť námietok sťažovateľa proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu.

Vychádzajúc z petitu sťažnosti sťažovateľ v sťažnosti namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy (hoci v petite uviedol čl. 48 ods. 3 ústavy, čo ústavný súd vyhodnotil ako chybu v písaní, pozn.) a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 29. januára 2014.

Sťažovateľ nesúhlasí s právnym záverom konajúcich súdov a tiež daňových orgánov o tom, že nespĺnil podmienky pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ namieta, že daňové orgány

- nesprávne zistili skutkový stav;
- nevykonali dôkazy v jeho prospech, resp. tieto dôkazy nezohľadnili;
- výsluchy konateľov dodávateľských obchodných spoločností vykonali v rozpore so zákonom č. 511/1992 Zb.;
- nevykonali prvostupňové daňové konanie, čo je vada, ktorá má vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

Sťažovateľ v sťažnosti argumentuje tým, že najvyšší súd v spojení s krajským súdom tieto pochybenia daňových orgánov nenapravil.

## **II.1 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods.2 a čl. 47 ods. 3 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu z 29. januára 2014 v spojení s rozsudkom krajského súdu zo 4. decembra 2012 je zrejmé, že tieto sudy preskúmali administratívny spis a poukázali na to, že daňové orgány vyhodnotili všetky dôkazy, ktoré predložil sťažovateľ a ktorými preukazoval, že mu vzniklo právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. V odôvodnení svojho rozsudku najvyšší súd poukázal na konkrétne výhrady, ktoré mali daňové orgány voči týmto dôkazom, a taktiež na ďalšie skutočnosti, ktoré spochybňovali tvrdenie sťažovateľa, že sa uskutočnilo zdaniteľné plnenie – dodanie motorových vozidiel, preto neobstojí jeho námietka, že daňové orgány nevykonali, prípadne nezohľadnili dôkazy v jeho prospech. Konajúce sudy sa vysporiadali s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa výsluchu konateľov dodávateľských obchodných spoločností ( [REDACTED], a [REDACTED]), pričom poukázali na možnosť daňových orgánov postupovať podľa § 7 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý sa týka výsluchu svedkov, a podľa § 27 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý upravuje predvolanie osoby, ktorej osobná účasť v daňovom konaní je nevyhnutná. Najvyšší súd považoval za rozhodujúce, že sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s obsahom výpovedí oboch konateľov a mal príležitosť vyjadriť sa k skutočnostiam, ktoré títo konatelia uviedli. Najvyšší súd a aj krajský súd sa vysporiadali s námietkou sťažovateľa o tom, že nebolo vykonané prvostupňové daňové konanie, pričom dospel k záveru, že daňové orgány postupovali v súlade s § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb.

Na tomto základe ústavný súd konštatuje, že právne závery najvyššieho súdu v spojení s právnymi závermi krajského súdu nie sú nelogické alebo vnútorne rozporné, rešpektujú zmysel a účel uvedených ustanovení zákona o DPH a zákona č. 511/1992 Zb. a ako celok nie sú arbitrárne. Odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu poskytuje primeraný podklad pre jeho výrok, ktorým potvrdil rozsudok krajského súdu, takto právne závery najvyššieho súdu nie sú ani zjavne neodôvodnené, preto sú ústavne akceptovateľné.

V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na svoju judikatúru, v ktorej konštatoval, že postup súdneho orgánu, ktorý koná v súlade s procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi konania v občianskoprávnej alebo trestnoprávnej veci, nemožno považovať

za porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Ústavný súd nezistil žiadne také skutočnosti, ktoré by naznačovali možnosť porušenia základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 29. januára 2014. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným. O svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. Podľa názoru ústavného súdu predmetný právny výklad príslušných ustanovení zákona o DPH a zákona č. 511/1992 Zb. najvyšším súdom takéto nedostatky nevykazuje. Ústavný súd nezistil také skutočnosti, ktoré by signalizovali možnosť vysloviť porušenie základných práv sťažovateľa podľa čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 29. januára 2014.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd odmietol sťažnosť v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

## **II.2 K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

V súlade s čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom, zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

Pokiaľ sťažovateľ namieta, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo aj k porušeniu jeho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, ústavný súd zastáva v zhode s Európskym súdom pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) názor, že označený článok dohovoru nie je vo veci sťažovateľa aplikovateľný.

Článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry 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 poľa pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Podľa názoru ESLP však daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci a verejný charakter vzťahu medzi daňovým subjektom a správcom dane prevláda. Napokon ESLP dospel k záveru, že daňové spory sa vymykajú z oblasti občianskych práv a záväzkov, a teda nespádajú do pôsobnosti čl. 6 dohovoru, a to napriek finančným dôsledkom na situáciu daňových subjektov (Ferrazzini proti Taliansku, rozsudok ESLP z 12. 7. 2001).

Ústavný súd v nadväznosti na právne názory ESLP uvádza, že daňové právo je jedným zo základných odvetví verejného práva a dane predstavujú prejav výsady štátu požadovať od povinných subjektov ich platenie s cieľom získať zdroje na svoju existenciu a plnenie svojich úloh a funkcií. Aj preto rozhodovanie o daňových právach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Daňové veci v niektorých prípadoch možno, vychádzajúc zo znenia dohovoru, podradiť pod pojem trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť dohovoru, to však len vtedy, ak ide o ukladanie daňových sankcií (napríklad pokút alebo v minulosti zvýšenia dane). Keďže všeobecné súdy na základe žaloby sťažovateľa preskúmavali zákonnosť rozhodnutí finančného riaditeľstva, ktorými bol potvrdený dodatočný platobný výmer daňového úradu, ktorým bol vyrubený sťažovateľovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty (a nie daňová sankcia), ústavný súd dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je v tomto prípade *ratione materiae* aplikovateľný (m. m. I. ÚS 241/07, II. ÚS 175/2016).

Na základe uvedeného ústavný súd túto časť sťažnosti odmietol z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde, keďže nezistil možnosť

porušenia práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie.

Berúc do úvahy uvedené skutočnosti ústavný súd rozhodol tak, že sťažnosť ako celok už pri jej predbežnom prerokovaní odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

Keďže sťažnosť bola odmietnutá, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľa v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 17. marca 2016