



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 257/2020-22

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 26. mája 2020 v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudcov Rastislava Kaššáka a Miloša Maďara predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť sťažovateľa [REDACTED], [REDACTED], zastúpeného [REDACTED], [REDACTED], v mene ktorej koná advokát a konateľ [REDACTED], vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 20, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 21/2018 z 22. augusta 2019 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť [REDACTED] o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

Vymedzenie napadnutých rozhodnutí a sťažostná argumentácia

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 22. novembra 2019 doručená ústavná sťažnosť [REDACTED], [REDACTED]

nad Oravou, [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 20, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 8 Sžfk 21/2018 z 22. augusta 2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Z obsahu ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že sťažovateľ (žalobca) sa žalobou v správnom súdnictve domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1100308/1/54364/2014 z 29. januára 2014, ktorým potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 9511401/5/4662273/2013 z 15. októbra 2013, ktorým sťažovateľovi vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 16 435 € za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2010, keďže vykonané rozsiahle dokazovanie nepreukázalo splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie DPH vystavených obchodnou spoločnosťou [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] vystavenej 15. januára 2011 a č. 2010066 (interné číslo 80) vystavenej 15. novembra 2010. Zásadnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku, konkrétne, či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa, ako aj to, či skutkový stav zistený správcom dane bol, resp. nebol dostatočný na riadne posúdenie veci a následné rozhodnutie. Správca dane pri svojom rozhodovaní vychádzal z toho, že v prípade, že k zdaniteľnému plneniu (k zrealizovaniu reklamy dohodnutým spôsobom, v dohodnutom rozsahu a v dohodnutom vysielacom čase) nedošlo, potom len formálna existencia dokladov nie je dôkazom, že služby boli skutočne dodané. Daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve od osoby a pre osobu uvedenú na faktúre.

3. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp. zn. 21 S 68/2014 z 24. januára 2018 žalobu sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú, pričom konštatoval, že rozhodnutia oboch správnych orgánov považuje za vecne správne a v súlade so zákonom. V tejto súvislosti poukázal na to, že daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, a teda správca dane nemá daný rámec, v ktorom by mohol vykonávať daňovú kontrolu. Sťažovateľ nepreukázal, že by mu vzniklo právo na uplatnenie nároku na odpočítanie DPH na základe uvedených faktúr.

4. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú, pričom vychádzajúc z uznesenia ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011 konštatoval, že odpočítanie dane nenastáva *ex lege*, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Faktúry samy osebe nie sú preukázaním realizácie služieb, keďže akýkoľvek listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo uskutočnené. Vyplatenie faktúr nebolo podložené objektívnymi dôkazmi, z ktorých by vyplývalo čerpanie finančných prostriedkov na vyplácanie faktúr. Ani samotné mediálne plány nie sú dôkazom o realizácii konkrétnej služby. Pochybnosti o materiálnom základe sporných zdaniteľných plnení sú zvýraznené zisteniami správcu dane, keď majitelia rádií, ktoré mali zabezpečiť reklamnú kampaň pre sťažovateľa, nepredložili účtovníctvo, doklady a ani zmluvy, ktoré by túto skutočnosť preukázali, ako aj rozpormi vo výpovediach bývalých konateľov. Správca dane sa v rámci vykonanej daňovej kontroly zameril na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach, pričom preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale aj ich reálne uskutočnenie. Námietskami sťažovateľa, že daňová kontrola bola začatá nezákonne, sa najvyšší súd nezaoberal, keďže nebola predmetom správneho súdneho konania. Lehota na podanie správnej žaloby je lehota prekluzívna, pričom rozsah a dôvody možno meniť len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby na správny súd.

5. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti polemizuje so závermi najvyššieho súdu, krajského súdu, finančného riaditeľstva a správcu dane vo vzťahu k rozsahu a spôsobu vykonaného dokazovania, tvrdiac, že nemajú oporu v listinných a vecných dôkazoch v administratívnom spise, že sú nelogické, niektoré si navzájom odporujú, niektoré sú

postavené na pochybnostiach v podmieňovacom spôsobe a že nie sú skutkovým stavom veci, z ktorého mali vychádzať, pričom najvyššiemu súdu vytyka, že pochybil, keď sa svojím rozhodnutím arbitrárne stotožnil s rozsudkom krajského súdu, ktorý sa arbitrárne stotožnil s rozhodnutiami finančného riaditeľstva a správcu dane.

6. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ v petite ústavnej sťažnosti navrhuje, aby ústavný súd po prijatí veci na ďalšie konanie vo veci samej nálezhom vyslovil porušenie jeho základných práv podľa čl. 20, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy, práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie a aby sťažovateľovi priznal finančné zadosťučinenie a náhradu trov konania.

II.

Právomoc ústavného súdu a ústavnoprávne východiská v judikatúre ústavného súdu

7. Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

8. 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.

9. Podľa čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon. Týmto zákonom je s účinnosťou od 1. marca 2019 zákon č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 413/2019 Z. z. (ďalej len „zákon o ústavnom súde“).

10. Podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak.

11. Podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania, a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc, b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovel žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37, c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom, d) ktorý je neprípustný, e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou, f) ktorý je podaný oneskorene, g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

12. Právomoc ústavného súdu konať a rozhodovať podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je založená na princípe subsidiarity, v zmysle ktorého ústavný súd o porušení základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd rozhoduje len v prípade, ak je vylúčená právomoc všeobecných súdov, alebo v prípade, ak by účinky výkonu tejto právomoci všeobecnými súdmi neboli zlučiteľné s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou. Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy (čl. 124 a čl. 142 ods. 1 ústavy) vyplýva, že ústavný súd nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov, ktorých sústavu završuje najvyšší súd (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Pri uplatňovaní právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyведенé závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 19/02, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). Úlohou ústavného súdu rovnako nie je chrániť občana pred skutkovými omylmi všeobecných súdov, ale

chrániť ho pred takými zásahmi do jeho práv, ktoré sú z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné (I. ÚS 17/01).

III.

Posúdenie vecí ústavným súdom

13. Predmetnom ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľa podľa čl. 20, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy, práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu (bod 4).

III. 1 K namietanému porušeniu základných práv sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

14. 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.

15. Podľa čl. 48 ods. 2 prvej vety ústavy každý má právo, aby sa... mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.

16. Ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájiteľným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd, zaručuje čl. 46 ods. 2 ústavy. Obhájiteľnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu ustanoveniu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka

súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie, ktoré vyplýva z čl. 46 ods. 1 ústavy, totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokúvanej veci (m. m. III. ÚS 305/08). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03).

17. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 21 S 68/2014 z 24. januára 2018 vydanému v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (body 2 a 3). Podstatným pritom bolo posúdenie, či skutkový stav zistený správcom dane v daňovom konaní bol, resp. nebol dostatočný na riadne posúdenie veci a následné rozhodnutie podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku, ako aj to, či v daňovom konaní nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa.

18. Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti

na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012).

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

20. Vyubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Za účel vyubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. K vyubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl.) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl.). Výsledkom vyubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Na vyrubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia daňového konania (§ 58 až 66).

21. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

22. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí sumu alebo rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

23. K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietkami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 47/2007 z 21. novembra 2007).

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

25. Pre porovnanie možno poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, v ktorom uviedol, že „... *daňové řízení*

je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleží 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 neprokazuje, 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.“

26. Zároveň netreba opomínat', že Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach opakovane judikuje, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112/ES, preto sa osoby

podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie; prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. V tejto súvislosti Súdny dvor Európskej únie napr. v rozsudku z 13. februára 2014 vo veci C 18/13 (Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno osiguritelna praktika“ Sofija) vyslovil:

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

2. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť ex offio vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpočet dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť ňou sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

3. Smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tej istej smernice

od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom.“

27. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku konštatuje, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty), ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na skutkový stav zistený správcom dane, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa. V danom prípade nič nenasvedčuje tomu, že by sťažovateľ v daňovom konaní nemal možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu. Aj podľa názoru ústavného súdu je potrebné právne úkony správcu dane vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší súd (resp. krajský súd) s poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel k záveru, že sťažovateľ v daňovom konaní nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predložených faktúr, nemožno konštatovať, že napadnutý rozsudok odôvodnil nedostatočne.

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

29. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa v časti týkajúcej sa namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

III. 2 K namietanému porušeniu práv sťažovateľa podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

30. Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo prejednaná súdom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

31. Podľa čl. 13 dohovoru každý, koho práva a slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, musí mať účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom, aj keď sa porušenia dopustili osoby pri plnení úradných povinností.

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

rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov“.

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

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

35. Čo sa týka čl. 13 dohovoru, jeho uplatňovanie musí nadväzovať na aspoň obhájiteľné tvrdenie (*arguable claim*) o porušení iného práva chráneného dohovorom (napr. rozhodnutie vo veci Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. 3. 1983). Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv zaručených dohovorom (Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu, rozsudok z 27. 4. 1988, séria A, č. 131, rovnako nálezy ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, sp. zn. IV. ÚS 325/2011 a sp. zn. I. ÚS 538/2013). Citovaná judikatúra ESĽP potvrdzuje zrejmu súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru

s ostatnými právami, ktoré dohovor zaručuje, a keďže ústavný súd zistil, že v danom prípade k porušeniu práva sťažovateľa zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru najvyšším súdom nedošlo, nemohol dospieť ani k záveru, že by najvyšší súd porušil právo sťažovateľa zaručené čl. 13 dohovoru. Sťažovateľ kasačnú sťažnosť ako právny prostriedok, ktorý mu priznával zákon (Správny súdny poriadok) na ochranu jeho základných práv a slobôd, vyčerpal a najvyšší súd o nej rozhodol.

36. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa v časti týkajúcej sa namietaného porušenia práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

III. 3 K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľa podľa čl. 20 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

37. Podľa čl. 20 ods. 1 ústavy každý má právo vlastníť majetok. Vlastnícke právo všetkých vlastníkov má rovnaký zákonný obsah a ochranu. Majetok nadobudnutý v rozpore s právnym poriadkom ochranu nepožíva. Dedenie sa zaručuje.

38. Podľa čl. 1 dodatkového protokolu každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť jeho majetku s výnimkou verejného záujmu a za podmienok, ktoré ustanovuje zákon a všeobecné zásady medzinárodného práva.

39. Ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa v časti, ktorou namietal porušenie základného práva podľa čl. 20 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. c) zákona o ústavnom súde pre nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí, keďže vo vzťahu k nim neuviedol žiadne ústavne relevantné námietky.

40. Ústavný súd v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nemá oprávnenie bez námietky sťažovateľa *en bloc* preskúmať napádané rozhodnutie a iniciatívne vyhľadávať prípadné ústavne neudržateľné pochybenia.

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

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

V Košiciach 26. mája 2020

Jana Baricová
predsedníčka senátu