



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 569/2017-12

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 15. novembra 2017 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti M.I.M. Prešov, s. r. o., Slovenská 69, Prešov, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Gelnická 33, Košice, vo veci namietaného porušenia jej základných práv na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 55/2016 z 3. júla 2017 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti M.I.M. Prešov, s. r. o., odmieta 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 14. septembra 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti M.I.M. Prešov, s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie základných práv na súdnu ochranu podľa

čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 4 Sžf 55/2016 z 3. júla 2017 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu z 3. júla 2017“ alebo „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“).

2. Z obsahu sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Prešov I (ďalej len „daňový úrad“) dodatočným platobným výmerom č. 724/230/19219/11/Poll zo 4. apríla 2011 (ďalej len „rozhodnutie daňového úradu zo 4. apríla 2011“) vyrubil sťažovateľke rozdiel dane z pridanej hodnoty za február 2006 v sume 177 007,90 €, ktorý bol na odvolanie sťažovateľky potvrdený rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) č. I/225/11672-77239/2011/990813-r z 22. júla 2011 (ďalej len „rozhodnutie daňového riaditeľstva z 22. júla 2011“). V konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu iniciovanom sťažovateľkou Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp. zn. 2 S 34/2011 zo 14. decembra 2012 (ďalej len „rozsudok krajského súdu zo 14. decembra 2012“) zrušil rozhodnutie daňového riaditeľstva z 22. júla 2011, ako aj prvostupňové rozhodnutie daňového úradu zo 4. apríla 2011 a najvyšší súd v odvolacom konaní svojím rozsudkom sp. zn. 3 Sžf 22/2013 zo 6. novembra 2013 potvrdil rozsudok krajského súdu zo 14. decembra 2012.

3. Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 3 Sžf 22/2013 zo 6. novembra 2013 uviedol: *„Na základe všetkých uvedených skutočností vo vzájomnej súvislosti súd dospel k záveru, že sa v tejto veci možno stotožniť s názorom žalovaného o tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď dostatočne a vierohodne nepreukázal dodanie tovaru nadobudnutého od spoločnosti [REDAKOVANÉ] V prejednávanom prípade tak bola spochybnená samotná existencia tovaru v rozsahu deklarovanom v dokladoch. Správca dane preveruje pôvod tovaru a prostredníctvom dokazovania odstraňuje vzniknuté pochybnosti. Žalobca mal podľa názoru odvolacieho súdu predložiť také doklady, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu by bola preukázaná, mal teda povinnosť preukázať pravdivosť svojich tvrdení,*

že so sporným tovarom skutočne obchodoval a že ho dodal svojmu odberateľovi v rozsahu uvedenom v daňovom doklade.

Predmetný tovar v rámci obchodných transakcií uzatvorených medzi spoločnosťami [REDAKOVANÉ] spoločnosťou [REDAKOVANÉ] a nakoniec žalobcom - M.I.M. Prešov, s.r.o., nezmenil miesto uskladnenia, pričom mal byť predmetný tovar skladovaný v priestoroch [REDAKOVANÉ] ktoré nemala žiadna zo zúčastnených spoločností prenajaté a nikto ani predmetné spoločnosti v objekte uskladnenia nepoznal. Výsledky dokazovania jednoznačne spochybnili reálny základ deklarovaných zdaniteľných obchodov. V daňovom konaní je potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH. Ďalšou námietkou, ktorú v konaní uplatnil žalobca, je nedodržanie zákonnej lehoty stanovenej na výkon daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.). Výkon daňovej kontroly má byť podľa tohto ustanovenia ukončený do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Kontrola môže byť primerane predĺžená, najviac však o šesť mesiacov.

V tejto súvislosti poukazujeme na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010, ktorý zdôraznil, že lehota na výkon daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola je procesom smerujúcim k obstaraniu dôkazného prostriedku - protokolu a nemožno ju vykonávať dlhšie, než ustanovuje zákon. Aj v rámci výkonu daňovej kontroly je potrebné rešpektovať zásadu zákonnosti a primeranosti. Ak daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

V prejednávanom prípade daňová kontrola za obdobie február 2006 trvala od 18.06.2010 do 03.03.2011. Z uvedeného vyplýva, že táto kontrola netrvala nad rámec ustanovený zákonom.

V rozhodnutí správcu dane č. 724/230/19219/11/Poll zo dňa 04.04.2011 boli použité i zistenia z daňovej kontroly, ktorú vykonal správca dane u žalobcu na daň z pridanej hodnoty za mesiac marec 2006, pri ktorej prekročil zákonom stanovenú dĺžku daňovej

kontroly. Predmetnú vec prejednával Krajský súd v Prešove na základe žaloby podanej žalobcom pod sp. značkou 4S/25/2012. Rozsudkom zo dňa 07.02.2013 zrušil rozhodnutie žalovaného i správcu dane, ktorými bola žalobcovi dorubená DPH za mesiac marec 2006 práve z dôvodu, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Rozsudok bol napadnutý odvolaním žalovaného a o odvolaní rozhodoval na Najvyššom súde Slovenskej republiky senát 3S, pod sp. značkou 3Sžf/76/2013. Odvolací súd potvrdil rozsudok krajského súdu.

Poukazujúc na vyššie uvedený nález ústavného súdu i rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. značka 3Sžf/76/2013 je potrebné konštatovať, že daňové orgány vo vyrubovacom konaní môžu použiť len legálne dôkazy. Za nezákonne získaný dôkaz súd v tomto konaní musí považovať protokol o výsledku daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za mesiac marec 2006, na ktorý v tomto konaní daňové orgány prihliadali, v preskúmaných rozhodnutiach i v samotnom protokole o výsledkoch daňovej kontroly za mesiac február 2006 naň odkazovali a vychádzali zo záverov v ňom obsiahnutých.

Úlohou daňových orgánov v ďalšom konaní bude uvedené názory aplikovať (§ 250j ods.7 O.s.p.) a v ďalšom konaní použiť len zákonne získané dôkazy (napr. obsah dožiadaní a výpovede svedkov, atď.)...“

4. Daňový úrad spravujúc sa závermi vyslovenými v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 22/2013 zo 6. novembra 2013 vo vzťahu k jeho skoršiemu rozhodovaniu vo veci rozdielu v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za február 2006 v prípade sťažovateľky opätovne rozhodnutím č. 9701401/5/5480592/2014/FedV z 22. decembra 2014 (ďalej len „rozhodnutie daňového úradu z 22. decembra 2014“) podľa § 68 ods. 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 sťažovateľke rozdiel v sume nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty v sume 177 007,90 € za február 2006. Uvedené rozhodnutie na odvolanie sťažovateľky potvrdilo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím č. 1100305/1/215055/2015/5057 z 25. mája 2015 (ďalej len „rozhodnutie finančného

riaditeľstva z 25. mája 2015“). V konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu iniciovanom sťažovateľkou krajský súd rozsudkom č. k. 2 S 28/2015-92 z 22. marca 2016 (ďalej len „rozsudok krajského súdu z 22. marca 2016“) zamietol žalobu sťažovateľky o preskúmanie rozhodnutia finančného riaditeľstva z 25. mája 2015 a najvyšší súd v odvolacom konaní napadnutým rozsudkom z 3. júla 2017 potvrdil rozsudok krajského súdu z 22. marca 2016 ako vecne správny.

5. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku z 3. júla 2017 konštatoval, že nezákonnosť, ktorá bola dôvodom zrušenia skorších rozhodnutí daňových orgánov vo veci nadmerného odpočtu sťažovateľky za február 2006 (a ktorá spočívala v tom, že daňové orgány pri svojom skoršom rozhodovaní prihliadali na nezákonné získaný dôkaz, a to protokol o výsledku daňovej kontroly sťažovateľky na daň z pridanej hodnoty za marec 2006, vo svojich rozhodnutiach i v samotnom protokole o výsledkoch daňovej kontroly za február 2006 naň odkazovali a vychádzali zo záverov v ňom obsiahnutých) už nezaťažuje neskoršie rozhodnutia daňových orgánov, pretože (v súlade so závermi vyslovenými v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 22/2013 zo 6. novembra 2013, pozn.) závery v nich vyslovené sa už opierali len o dôkazy získané zákonne.

6. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku z 3. júla 2017 k správnosti samotných záverov daňových orgánov k vyrubeniu rozdielu nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty sťažovateľke za február 2006 uviedol: „4.23 *Správca dane vykonal v prejednávanej veci rozsiahle dokazovanie. Odvolací súd sa aj v tomto smere plne stotožnil s tvrdením krajského súdu o tom, že žalobca nepreukázal, že tovar, z ktorého si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, je tým istým tovarom, ktorý bol dodaný do [REDAKOVANÉ]. V daňovom konaní je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno, a teda dôsledkom akýchkoľvek pochybností a nezrovnalostí v dokazovaní je i prípadné neunesenie dôkazného bremena na strane daňového subjektu a následne neuznanie odpočtu DPH, ktorý si žalobca ako daňový subjekt uplatnil, čo nastalo po rozsiahlom konaní i v tomto prípade...*“

7. Sťažovateľka svoju sťažnostnú argumentáciu smerujúcu proti rozsudku najvyššieho súdu z 3. júla 2017 sústredila do dvoch okruhov.

8. V prvom rade sťažovateľka vytýka najvyššiemu súdu nevysporiadanie sa s jej odvolacími námietkami o nevysporiadaní sa krajského súdu s nesprávnymi, nepreukázanými a neodôvodnenými závermi daňových orgánov o nepreukázaní dodania tovaru do [REDACTED] z ktorého si sťažovateľ uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za február 2006. V tomto okruhu sťažnostných námietok sťažovateľ konkrétne poukazuje na obsah jednotlivých listinných dôkazov, resp. výpovedí svedkov a zdôrazňuje, že daňové orgány tieto dôkazy nevyhodnotili vo vzájomnej súvislosti s inými dôkazmi alebo na ich obsah žiadnym spôsobom neprihliadali, s čím sa krajský súd a následne najvyšší súd nijak nezaoberali napriek jeho žalobnej a neskôr odvolacej argumentácii.

9. V druhom okruhu sťažnostných námietok sťažovateľka vyjadruje nesúhlas so záverom krajského súdu a následne najvyššieho súdu o zhojení použitia protokolu o vykonaní daňovej kontroly za marec 2006 ako nezákonného dôkazu tým, že daňové orgány v ďalšom konaní po zrušení ich skoršieho rozhodnutia už svoje závery neopierali o samotný nezákonný protokol o kontrole za marec 2006, ale len o jednotlivé listinné dôkazy a výsluchy získané daňovými orgánmi.

10. Na základe uvedeného sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd o jej sťažnosti rozhodol nálezom, ktorým vysloví porušenie ňou označených základných a iných práv (čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, čl. 6 ods. 1 dohovoru a čl. 13 dohovoru) rozsudkom najvyššieho súdu z 3. júla 2017, zruší napadnutý rozsudok najvyššieho súdu a vráti vec mu na ďalšie konanie a prizná sťažovateľke náhradu trov konania.

II.

11. 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.

12. 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 navrhovateľa. 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, 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.

13. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti (návrhu) možno hovoriť predovšetkým vtedy, ak namietaným postupom orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi napadnutým postupom tohto orgánu a základným právom, porušenie ktorého sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takú možnosť reálne nepripúšťajú (IV. ÚS 16/04, II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 55/05, IV. ÚS 288/05).

14. Ústavný súd predbežne prerokoval sťažnosť sťažovateľky a skúmal, či nie sú dané dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde, ktoré bránia jej prijatiu na ďalšie konanie.

15. 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 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. Podľa čl. 13 dohovoru každý, koho práva a slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, má právo na účinný opravný prostriedok pred vnútroštátnym orgánom bez ohľadu na to, že porušenie spôsobili osoby pri plnení ich úradných povinností.

16. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne s medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách (I. ÚS 13/00, mutatis mutandis II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 17/01).

17. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať také rozhodnutia všeobecných súdov, ak v konaniach, ktoré im predchádzali, alebo samotných rozhodnutiach došlo k porušeniu základného práva alebo slobody, pričom skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom preskúmavania vtedy, ak by vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (I. ÚS 13/00, mutatis mutandis I. ÚS 37/95, II. ÚS 58/98, I. ÚS 5/00, I. ÚS 17/00) a tiež by mali za následok porušenie niektorého z princípov spravodlivého procesu, ktoré neboli napravené v inštančnom (opravnom) postupe všeobecných súdov.

18. Ústavný súd zvyrazňuje, že súčasťou práva na spravodlivé konanie je aj 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, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (m. m. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uviedol: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad“ (napr. *Georgidias c. Grécko* z 29. 5. 1997, Recueil III/1997). Európsky súd pre ľudské práva zároveň tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho konania považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok vo veci *Ruiz Torijo c. Španielsko* z 9. 12. 1994, *Annuaire*, č. 303-B). Aj podľa judikatúry ústavného súdu 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 právo na spravodlivé súdne konanie (m. m. III. ÚS 209/04, IV. ÚS 112/05).

19. Predmetom sťažnosti je predovšetkým námietka sťažovateľky, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny, svojvoľný, pretože právne závery v ňom vyslovené sú neodôvodnené, a to tak s ohľadom na nerešpektovanie relevantnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdneho dvora“), ako aj vzhľadom na nereagovanie a nevyvodenie náležitých záverov zo sťažovateľkou namietanej nezákonnosti postupu daňových orgánov pri vykonávaní a vyhodnocovaní dôkazov, ako aj zo samotnej sťažovateľkou namietanej nezákonnosti dôkazov.

20. V tejto súvislosti ústavný súd konštatuje, že 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.).

21. 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.

22. 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.

23. Z rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že v priebehu správneho (daňového) konania, súčasťou ktorého bola vykonaná daňová kontrola, vykonali dokazovanie listinnými dôkazmi (najmä faktúrami, zmluvami, výsledkami dožiadaní), miestnym zisťovaním a výpoveďami svedkov. Zo zistení daňových orgánov vyplýva, že bolo spochybnené samotné dodanie tovaru sťažovateľke, ktorý mal byť ňou podľa predložených faktúr a zmlúv dodaný odberateľovi do [REDACTED] pričom tovar zistený v litovskom sklade dožiadaním litovských daňových orgánov nebol podľa daňových orgánov stotožnený s tovarom deklarovaným sťažovateľkou pre účely odpočtu dane z pridanej hodnoty.

24. Na odôvodnenie rozhodnutí daňových orgánov v danej veci a ich vysporiadanie sa s námietkami sťažovateľky upozornil v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd, a to s poukazom na ním odobrené zistenia a závery krajského súdu a tiež stručnú reakciu v odôvodnení napadnutého na argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa preukázania

uskutočnenia sporného zdaniteľného plnenia v časti odôvodnenia svojho rozsudku citovanom v bode 7 tohto uznesenia.

25. S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neutržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nevysporiadaní sa s jej námietkami. Odôvodnenie napadnutého rozsudku a právny názor najvyššieho súdu ústavný súd hodnotí ako ústavne aprobovateľné, logické a materiálne i formálne im nemožno vytknúť nesúlad s princípmi základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

26. Z citovaného odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že najvyšší súd dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené daňovými orgánmi odôvodňovali pochybnosti o tom, že došlo k zdaniteľnému plneniu tak, ako ho deklarovala sťažovateľka. Bolo potom vecou daňového subjektu, aby tieto pochybnosti správcu dane jednoznačným spôsobom odstránil. Takto vznesená požiadavka podľa názoru ústavného súdu extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu nad rámec zákona.

27. V tomto smere 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 č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a tento má vplyv napríklad aj na odpočty DPH, ale aj na uvádzaný skutkový stav.

28. Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru. Podľa § 71 ods. 3 zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry.

29. V neposlednom rade je možné poukázať na § 70 zákona o DPH, ktorý ukladá (a rovnako ukladal aj v čase daňovej kontroly a rozhodovania daňového úradu) platiteľovi dane povinnosť viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách. Inak povedané, zákon o DPH ukladá daňovému subjektu povinnosť viesť záznamy o tovare a službách a v rámci daňovej kontroly je povinný aj na ich základe preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru a služby.

30. Prevedené na skutkový stav vo veci sťažovateľky, pri vykonaní daňovej kontroly daňovými orgánmi bola sťažovateľka povinná preukázať reálnosť tvrdených obchodov a bolo na správcovi dane, aby v prípade, že mal pochybnosti o pravosti faktúry alebo pochybnosti o iných skutočnostiach súvisiacich s dodaným plnením, konkretizoval svoje zistenia, pochybnosti a výhrady. Bolo na sťažovateľke, aby v reakcii na priebeh vyrubovacieho konania hodnoverne preukázala reálnosť zdaniteľných obchodov aj inými dôkaznými prostriedkami (teda nielen predložením faktúr a zmlúv) preukazujúcimi jej tvrdenia o reálnosti zdaniteľných obchodov tak, ako ich deklarovala v predložených dokladoch. Správca dane po vyhodnotení všetkých vykonaných dôkazov dospel k záveru, že zo strany sťažovateľky nedošlo k predloženiu takých dokladov a dôkazov, ktoré by jeho pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného obchodu odstránili.

31. V súvislosti s námietkami sťažovateľky vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov daňovými orgánmi ústavný súd považuje za vhodné poukázať aj na vzťahujúce sa závery vyslovené Najvyšším správnym súdom Českej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“),

v rozsudku sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, kde k problematike dokazovania 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, t. j. 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 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, nález 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.“

32. Ústavný súd zdôrazňuje, že v okolnostiach danej veci nebolo možné ustáliť ani prípadnú rozpornosť záverov najvyššieho súdu s judikatúrou Súdneho dvora, keď podľa jeho rozsudku sp. zn. C-18/13 je neodmysliteľne a kumulatívne spojené s právom na odpočítanie dane, aby osoba dotknutá zdaniteľným obchodom bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice, jednak využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných obchodov (plnení), a na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Pokiaľ splní daňový subjekt uvedené podmienky, podľa Súdneho dvora právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté. Avšak boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam ako cieľ uznaný a podporovaný smernicou č. 2006/112 je podľa Súdneho dvora dôvodom, prečo sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Európskej únie vrátane práva na odpočet dane z pridanej hodnoty.

33. V prerokováanej veci je vzhľadom na zistenia daňových orgánov nepochybné, že najvyšší súd pri posudzovaní zákonnosti ich rozhodnutí a postupu pri posúdení splnenia podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na strane sťažovateľky rozhodoval v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, zohľadňujúc okolnosti a špecifiká danej veci.

34. Vo vzťahu k sťažnostnej námietke o nezákonnosti dôkazov, na ktorých daňové orgány založili svoje rozhodnutia, ústavný súd konštatuje, že ani v tomto smere nevyhodnotil argumenty sťažovateľky ako spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť záverov najvyššieho súdu v napadnutom rozsudku. Ústavný súd v tomto smere zdôrazňuje, že daňové orgány sa v plnom rozsahu spravovali závermi najvyššieho súdu vyslovenými v jeho rozsudku sp. zn. 3 Sžf 22/2013 zo 6. novembra 2013 citovanými v bode 3 tohto uznesenia, keď v napadnutom rozsudku z 3. júla 2017 uviedol: *„1.4... Podľa názoru krajského súdu bol... postup správcu dane v čase výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2006 až do dňa zákonnej lehoty na jej ukončenie v súlade so zákonom a dôkazy získané v tomto čase nenesú znaky nezákonnosti. Tieto dôkazy následne použil správca dane aj vo vyrubovacom konaní za zdaňovacie obdobie február 2006 a na základe*

týchto skutočností ako žalovaný, tak aj krajský súd považovali postup správcu dane... za zákonný...

4.20 Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s použitím dôkazov získaných počas daňovej kontroly zameranej na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2006 uviedol, že aj keď sa pripustí, že protokol z daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok v inom konaní má povahu nezákonne použitého dôkazného prostriedku, existujú jednotlivé dôkazy, ktoré keď boli vykonané v zákonom stanovenej lehote, nemožno považovať za nezákonne získané. Nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na ukončenie daňovej kontroly nevylučuje, aby sa ďalšie konanie vo veci vykonalo ako vyrubovacie konanie vzhľadom na to, že kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006 začala zákonným spôsobom a všetky dôkazy vykonané až do dňa zákonnej lehoty na jej ukončenie boli získané zákonným spôsobom. Žalovaný mal teda za to, že správca dane postupoval správne, keď v rozhodnutí č. 9701401/5/5480592/2014/FedV zo dňa 22.12.2014 zohľadnil iba dôkazy získané počas zákonnej daňovej kontroly za mesiac február 2006. Týmto postupom podľa žalovaného správca dane nepoužil nezákonné dôkazy, a teda ani jeho rozhodnutie nie je nezákonné.

4.21 ... Pri hodnotení dôkazov z hľadiska ich zákonnosti príslušný orgán posudzuje, či dôkazy boli získané a vykonané spôsobom zodpovedajúcim zákonu alebo či z tohto hľadiska možno vyčítať aj určité chyby, t.j. či ide o dôkazy zabezpečené v súlade so zákonom alebo o dôkazy nezákonné. Na dôkazy, ktoré boli získané alebo vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, nemožno prihliadnuť. Iný postup príslušného orgánu by mal za následok, že porušenie všeobecne záväzného právneho predpisu by sa premietlo do skutkového stavu veci, ktorý zistil finančný orgán a v konečnom dôsledku aj do rozhodnutia veci. Ak by správca dane prihliadol na nezákonné dôkazy a na základe takýchto dôkazov by postavil skutkové zistenia, potom by konanie v predmetnej veci zaťažil chybou, ktorá by mala za následok vecne nesprávne a v konečnom dôsledku aj nezákonné rozhodnutie.

4.22 Odvolací súd sa v plnom rozsahu stotožnil so závermi krajského súdu ohľadom toho, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie február 2006 nebola vykonaná v rozpore so zákonom a jej dĺžka nepresiahla zákonom stanovenú lehotu. Správca dane v následnom vyrubovacom konaní, v súlade s § 68 ods. 3 daňového poriadku, použil dôkazy získané

počas daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február 2006, získané a vykonané v zákonnej lehote na ukončenie daňovej kontroly, čím správca dane zhojil prípadnú nezákonnosť použitých dôkazných prostriedkov. Podľa názoru odvolacieho súdu je nevyhnutné zdôrazniť, že zvolený postup žalovaného a správcu dane je možné v takomto prípade akceptovať len z dôvodu, že v predmetnej veci (mesiac február 2006) sa nejedná priamo o prípad daňovej kontroly, v ktorej nebola dodržaná zákonom stanovená lehota (ako tomu bolo v mesiaci marec 2006). Odvolací súd taktiež konštatuje, že správca dane dodržal lehotu na vyrubenie dane, v súlade s § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb...“

35. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je z pohľadu popísaných záverov ústavne udržateľný a dostatočne odôvodnený, preto neexistuje v tomto smere ústavne relevantný dôvod na vyslovenie porušenia ústavných práv sťažovateľky po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie.

36. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva 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 Európskeho súdu pre ľudské práva z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory Európskeho súdu pre ľudské práva z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku Európskeho súdu pre ľudské práva nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

37. Nasledovaním uvedenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (prípadne extenzívnejšie) prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie dane, ktorú bola sťažovateľka povinná platiť na základe daňových právnych predpisov v spojení s jej podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola 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 Európskeho súdu pre ľudské práva 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.

38. Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil v postupe a v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ani v kvalite jeho odôvodnenia nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol sťažnosť sťažovateľky 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 15. novembra 2017