



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 285/2021-17

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára a sudcov Jany Lašákovej a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpeného advokátskou kanceláriou Michalko Legal Consel & Co. s. r. o., Michalská 278/16, Bratislava, v mene ktorej koná advokát Mgr. Martin Michalko, proti rozhodnutiu Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 101520895/2018 zo 7. augusta 2018, rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102406745/2018 z 29. novembra 2018, rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 223/2018-103 z 3. júla 2019 a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5 Sžfk 62/2019 z 2. júna 2020 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenu ústavnému súdu 6. októbra 2020 domáha vyslovenia porušenia základného práva podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozhodnutím Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 101520895/2018 zo 7. augusta 2018 a rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 102406745/2018 z 29. novembra 2018, ako aj základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 2S 223/2018-103 z 3. júla 2019 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 5 Sžfk 62/2019 z 2. júna 2020. Sťažovateľ navrhuje napadnuté rozhodnutia správca dane a finančného riaditeľstva a napadnuté rozsudky

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

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľ (žalobca) sa správnu žalobou v správnom súdnictve domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane, ktorým sťažovateľovi vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil rozdiel v sume 353 971,70 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2012, nadmerný odpočet nepriznal v sume 266 170,11 eur a vyrubil daň v sume 87 801,59 eur, keďže vykonané dokazovanie preukázalo, že sťažovateľ sa kúpou a predajom konkrétne špecifikovaného tovaru zúčastnil na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť. Zároveň na základe všetkých zistených skutočností je podľa daňových orgánov zrejmé, že sťažovateľ nevenoval dostatočnú pozornosť preverovaniu svojich obchodných partnerov a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa svojím plnením nezúčastňuje na plneniach poznačených podvodom. Sťažovateľ v správnej žalobe namietal, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočet DPH a že to aj riadne preukázal.

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

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

5. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú a konštatoval, že na základe rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj administratívny spis finančného riaditeľstva, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový

stav, ktorý vo svojom rozhodnutí uviedol aj krajský súd, ktorý dôkazy získané správcom dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania riadne vyhodnotil a dôkladne sa vysporiadal s námietkami sťažovateľa. Kasačný súd preto neakceptoval námietku sťažovateľa, že krajský súd nedostatočne vysvetlil svoje dôvody podstatné pre rozhodnutie. Najvyšší súd konštatoval, že daňové orgány dospeli k záveru, že sťažovateľ musel vedieť, a ak nevedel, tak s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých obchodných transakcií, s ktorými môže byť spojený podvod na dani. Tieto závery sa opierali o rozsiahle dôkazy a indicie získané daňovými orgánmi popísané v napadnutých rozhodnutiach a vyhodnotené jednotlivo i vo vzájomnej súvislosti. S ich hodnotením, že sťažovateľ konal neobozretne, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií, sa stotožnil aj kasačný súd. V prejedávanej veci nenastala situácia, že by daňové orgány zaťažili sťažovateľa dôkazným bremenom, čo sa týka podvodného konania iného daňového subjektu, len požadovali, aby sťažovateľ v zmysle § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov preukázal tie skutočnosti, ktoré sám deklaroval (napr. formou komunikácie s obchodnými partnermi, ktorá by podporovala jeho tvrdenia), avšak k tomu nedošlo. Najvyšší súd v závere svojho rozhodnutia uviedol, že námietku týkajúcu sa trvania daňovej kontroly sťažovateľ neuplatnil v administratívnom konaní ani v konaní pred krajským súdom, preto ju nemôže uplatniť až v kasačnom konaní.

II.

Argumentácia sťažovateľa

6. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“)] opakovane vyslovuje presvedčenie, že už v priebehu daňového konania boli všetky dôkazy o reálnosti plnení preukázané, že tovar bol riadne nadobudnutý od dodávateľa na základe dodacích listov, riadne zaplatený a prepravený k sťažovateľovi, vyložený a riadne skontrolovaný, následne bol tovar znova naložený, odpredaný dodávateľovi a riadne zaplatený. Ich hodnotenie správnymi súdmi považuje za arbitrárne a svojvoľné, zvyhodňujúce správcu dane. Podľa názoru sťažovateľa nesprávna aplikácia jednoduchého práva krajským súdom a najvyšším súdom je v rozpore s kogentnými ustanoveniami hmotného, ako aj procesného práva a trpí formalistickým výkladom, čo má za následok porušenie jeho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Sťažovateľ tvrdí, že bolo povinnosťou najvyššieho súdu dať jednoznačnú odpoveď na námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti, no keďže sa tak nestalo, sú závery najvyššieho súdu arbitrárne.

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

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu označeným rozhodnutím správcu dane a rozhodnutím finančného riaditeľstva, ktorým sťažovateľ vytýka, že daňová kontrola nebola ukončená v jednoročnej lehote vyplývajúcej z § 46 ods. 10 daňového poriadku, ako aj námietka porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami krajského súdu a najvyššieho súdu, ktoré sťažovateľ považuje za zjavne neodôvodnené a arbitrárne, pokiaľ ide o hodnotenie jednotlivých dôkazov týmito súdmi.

9. Ústavný súd v prvom rade zdôrazňuje, že nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 311/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného sudu sú predmetom kontroly zo strany ústavného sudu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (IV. US 43/04). O svojvôli (arbitrárnosti) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (III. ÚS 264/05).

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

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

11. Samotné trvanie daňovej kontroly, ako to namietol sťažovateľ v ústavnej sťažnosti, nespadá do obsahu základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy. Ústavný súd navyše rovnako ako najvyšší súd zastáva názor, že uvedenú námietku mohol sťažovateľ uplatniť už v konaní pred krajským súdom, resp. v administratívnom konaní, čo však evidentne neurobil. Nevyužitie označenej možnosti nie je možné nahradzovať ústavnou sťažnosťou podanou ústavnému súdu, ktorý môže konať len vtedy, ak fyzická osoba alebo právnická osoba nemá inú možnosť účinnej ochrany svojich práv (čl. 127 ods. 1 ústavy). Vychádzajúc z uvedeného záveru, vyhodnotil ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa ako neprípustnú a ako takú ju podľa ustanovenia § 56 ods. 2 písm. d) zákona o ústavnom súde odmietol.

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

12. Ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená

spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd (čl. 127 ods. 1 ústavy). Právoplatné rozhodnutie krajského súdu možno napadnúť kasačnou sťažnosťou, o ktorej rozhoduje správny senát najvyššieho súdu (§ 438 ods. 1 a 2 Správneho súdneho poriadku). Keďže právomoc najvyššieho súdu predchádzala právomoci ústavného súdu poskytnúť ochranu právam sťažovateľa, ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde z dôvodu nedostatku právomoci na jej prerokovanie.

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

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

14. Vyrubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Pre účely vyrubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. K vyrubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl. daňového poriadku) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl. daňového poriadku). Výsledkom vyrubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Na vyrubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia

daňového konania (§ 58 až 66 daňového poriadku). Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní (§ 63 ods. 2 daňového poriadku). Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani (§ 68 ods. 5 daňového poriadku).

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

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

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

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

17. Pre porovnanie možno poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, v ktorom uviedol, že „... *daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí*

tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě 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.“

18. Zároveň netreba opomínat, že aj Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach opakovane judikuje, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112/ES, preto sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať 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.

19. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd konštatuje, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu vydaným v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy. 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.

20. Ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (daňového poriadku, Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej

únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektovali ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa.

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

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

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

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

24. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „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. ESLP 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“.

25. 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 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 ESLP 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).

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

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

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

V Košiciach 2. júna 2021

Peter Molnár
predseda senátu