



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 74/2022-17

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Laššákovej a sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpeného advokátom JUDr. Mgr. Reném Nguyenom, Moyzesova 471/1, Partizánske, proti rozhodnutiu Daňového úradu Nitra, pobočky Topolčany č. 103488645/2016 z 12. júla 2016, ako aj rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104232339/2016 zo 4. novembra 2016, rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S 1/2017-130 zo 17. júla 2019 a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžfk 70/2019 z 25. novembra 2020 vrátane časti o trovách konania 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 doručenou ústavnému súdu 18. februára 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 1 a čl. 59 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práv podľa čl. 4 ods. 1, čl. 26 ods. 1 a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“), ako aj svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 (ods. 1) Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a tiež porušenia „základného práva sťažovateľa zaručeného čl. 2 ods. 2, čl. 2 ods. 3 ústavy“ označenými rozhodnutiami daňových orgánov a všeobecných súdov. Požaduje, aby ústavný súd zrušil rozsudky najvyššieho súdu a krajského súdu a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a priložených napadnutých rozhodnutí vyplýva nasledovný stav veci:

3. Označeným rozhodnutím daňového úradu (správca dane) nebol sťažovateľovi, ktorý podnikal ako fyzická osoba pod obchodným menom [REDAKOVANÉ], priznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 3 224,57 eur a súčasne mu bola vyrubená daňová povinnosť na daní z pridanej hodnoty v sume 6 892,02 eur, teda celkový rozdiel dane v sume 10 116,59 eur.

4. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane sa sťažovateľ odvolal, avšak nadriadený žalovaný správny orgán (Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) uvedené rozhodnutie potvrdil. Pri výpovediach zástupcov dodávateľa a zástupcov spoločnosti [REDAKOVANÉ] považoval správca dane za preukázané, že k dodaniu tovaru z českej spoločnosti došlo priamo na adresu sťažovateľa, ktorý ju aj osobne prevzal. Dodávateľ bol do tohto obchodu podľa správcu dane vsunutý iba umelo.

5. Sťažovateľ nesúhlasil so závermi správcu dane a odvolacieho orgánu a na krajskom súde namietal, že postup týchto orgánov bol v rozpore so zákonom, keďže sťažovateľ nemal vo vzťahu k predmetnému tovaru žiaden právny vzťah s českou obchodnou spoločnosťou.

6. Krajský súd správnu žalobu sťažovateľa zamietol a nepriznal žiadnej zo strán náhradu trov konania. V rozsudku uviedol, že predloženie faktúr, objednávok, príjmových dokladov a dokladov o hotovostnej úhrade je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, teda skutočná realizácia dodania tovaru dodávateľským subjektom. Podľa krajského súdu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a), ako i v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Ide o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tak ako sú deklarované.

7. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľ podal prostredníctvom právneho zástupcu kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší súd zamietol a nepriznal žiadnej zo strán náhradu trov konania. Sťažovateľ porušenie práva na spravodlivý proces v kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku odvíja od toho, že krajský súd iba prevzal argumentáciu žalovaného bez toho, aby sa riadne vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa, ktorý tvrdil, že fyzické dodanie tovaru od českého dodávateľa priamo k nemu nie je právne relevantná skutočnosť, preukazujúca nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, tak ako to vyžaduje zákon o DPH. Rozhodnutie krajského súdu považuje za arbitrárne, popierajúce zmysel konania na súde, ktorého predmetom je práve preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného a postupu, ktorý mu predchádzal.

8. Najvyšší súd k námietke nesprávneho právneho posúdenia veci uviedol, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu, že sťažovateľ nepreukázal dodanie fakturovaných tovarov od spoločnosti dodávateľa, a to, že sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane na základe faktúry, splnil iba jednu zo základných podmienok oprávňujúcich ho daň si odpočítať, a to § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, teda mal faktúru vyhotovenú podľa § 71 tohto zákona. Druhú zákonnú podmienku však nesplnil, pretože nebolo preukázané, že dodávateľovi tovaru vznikla daňová povinnosť podľa

§ 19 ods. 1 citovaného zákona, keď z vykonaného dokazovania bezpochyby vyplynulo, že skutočným dodávateľom tovaru sťažovateľovi bol dodávateľ z iného členského štátu (českej spoločnosti, pozn.) a dodávateľ v Slovenskej republike mal len formálne deklarovaný predmetný tovar na faktúre bez materiálneho naplnenia. Sťažovateľ zároveň porušil povinnosť zdaníť nadobudnutie tovaru z iného členského štátu od českého dodávateľa v sume DPH 4 569,12 eur.

## II. Argumentácia sťažovateľa

9. Sťažovateľ považuje rozhodnutia správcu dane, odvolacieho orgánu – finančného riaditeľstva a všeobecných súdov za nezákonné z týchto dôvodov:

a) Sťažovateľ pri kontrole predložil správcovi dane faktúru, ktorou deklaroval nadobudnutie tovaru od tuzemského dodávateľa, ale správca dane považoval uplatnenie práva na odpočítanie DPH za neoprávnené, pričom vyrubil aj doplatok na daň z intrakomunitárneho nadobudnutia toho istého tovaru. Pretože konateľ dodávateľa (až po 4 rokoch po vykonaní obchodu) nevedel na ústnom pojednávaní jednoznačne preukázať skutočnosti deklarujúce nadobudnutie predmetného tovaru (konkrétne jeho prepravy, miesta nakládky a vykládky, nepredložil CMR doklady), správca dane v snahe čo najúplnejšie zistiť skutočnosti týkajúce sa uvedenej obchodnej transakcie preveroval v rámci výkonu daňovej kontroly obchodný reťazec až po dodávateľa uvedenej spoločnosti, ktorým bola česká spoločnosť [REDACTED]

b) Poukazujúc na § 11 ods. 1 zákona o DPH, sťažovateľ v žalobe namietal, že z dôkazov predložených v priebehu daňovej kontroly jednoznačne vyplýval záver, že vo vzťahu k predmetnému tovaru českej spoločnosti bol kupujúcim jednoznačne dodávateľ, ktorý bol ako kupujúci uvedený na daňovom doklade – faktúre vystavenej českou spoločnosťou. Sťažovateľ navrhol krajskému súdu vykonať opätovne výsluch konateľa dodávateľa.

c) Krajský súd sa vôbec podľa sťažovateľa nezaoberal preukázaním skutočností nadobudnutia vlastníctva k hnutelným veciam spoločnosťou dodávateľa, iba sa stotožnil so závermi dokazovania vykonaným správcom dane. Odmietol vykonanie dôkazu – výsluchu konateľa dodávateľa, pretože bol toho názoru, že dokazovanie vykonané správcom dane bolo dostatočné a úplné a neprihliadol na jeho čestné vyhlásenie.

d) Sťažovateľ zastáva názor, že v uvedených súdnych konaniach, ktoré sú predmetom tejto ústavnej sťažnosti, došlo k porušeniu práva na spravodlivý súdny proces v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy v súvislosti s rovnosťou účastníkov v súdnom konaní a s princípom rovnosti zbraní v zmysle čl. 47 ods. 2 ústavy, pretože súd vychádzal pri svojej voľnej úvahe len z dôkazov predložených jedným účastníkom konania bez možnosti zhodnotenia dôkazov navrhovaných sťažovateľom. Krajský súd nevykonal žalobcom navrhovaný podstatný dôkaz výsluchom svedka (konateľa dodávateľa), ktorý by mohol pred nezávislým súdom ozrejmiť skutočnosti, ktoré neboli uvedené v predchádzajúcej výpovedi. Obdobne sťažovateľ v období vykonávaných daňových kontrol bol preukázateľne dlhodobo PN a nemohol sa zúčastniť výpovedí svedkov pred správcom dane, považoval preto za svoje právo využiť túto možnosť konfrontácie svedkov, resp. vysvetlenia

ich výpovedí pred krajským súdom. Ten to však odmietol. Nevykonaním dôkazu a vychádzaním len z dôkazov predložených správcom dane bol sťažovateľ postavený do jasne nevýhodnejšej pozície v porovnaní so žalovaným v súdnom spore.

e) Sťažovateľ namieta, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly sa vôbec nezaoberal otázkou vlastníctva k predmetným hnutelným veciam. Argumentačne sa všeobecné súdy s touto otázkou nevysporiadali a za podstatné bolo považované spochybnenie účtovných dokladov výpoveďami zástupcov českej spoločnosti. Počas správneho konania a ani správneho súdneho konania nebolo preukázané a ani spochybnené, že by vlastníctvo k predmetným hnutelným veciam, ktoré boli predmetom faktúry slovenského dodávateľa a sťažovateľa ako odberateľa, patrilo českej spoločnosti, pretože v tomto momente na základe kúpnej zmluvy bol výlučným vlastníkom hnutelných vecí slovenský dodávateľ.

f) Sťažovateľ je toho názoru, že preukázal nadobudnutie tovaru od vlastníka slovenského dodávateľa. Správca dane výsluchom osôb nespochybnil kúpu tovaru od vlastníka tohto tovaru, avšak spochybnil skutočnosť, že vlastník tohto tovaru ho aj osobne odovzdal nadobúdateľovi. V tejto súvislosti sťažovateľ nevidí účelnosť zákona v preukazovaní skutočnosti, že tovar naozaj fyzicky prevzal od jeho vlastníka, prípadne akým spôsobom pôvodný vlastník tento tovar nadobudol a či jednal osobne alebo v zastúpení. Uvedený právny názor neodporuje zákonnej úprave nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. V prípade, že správca dane a súdy považujú za potrebné preukázanie skutočnosti, akým spôsobom žiadateľ o odpočet dane z pridanej hodnoty nadobudol tento tovar, prípadne kým mu bol tento tovar dodaný, je takéto jednanie v rozpore s ústavnou zásadou, podľa ktorej povinnosti možno ukladať iba na základe zákona a v jeho medziach a len pri zachovaní základných práv a slobôd, pretože táto dôkazná povinnosť je nad rámec zákona.

g) Sťažovateľovi je zřejmý účel § 49 ods. 1 a 2 písm. a), ako i ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktorý smeruje k zastaveniu zneužívania neoprávneného nároku na odpočet DPH, avšak v prípade sťažovateľa jeho uplatnením nároku na odpočet DPH by nedošlo k bezdôvodnému obohateniu na úkor štátu. Logicky, ak dodávateľ na Slovensku zaplatil českému vlastníkovi a dodávateľovi tovaru určitú sumu za tento tovar, nemohlo dôjsť k bezdôvodnému obohateniu na úkor štátu, pretože je povinný samozdaňovať intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a následne má právo si ho odpočítať. V tejto súvislosti je však slovenská spoločnosť povinná pri ďalšom predaji pripočítať k predajnej sume DPH. Za túto cenu, teda už s DPH, nadobúdal hnutelné veci sťažovateľ. Preto v konečnom dôsledku neexistuje možnosť, akoby sa sťažovateľ obohatil, ak by aj obchod nesprostredkovala spoločnosť na Slovensku a tovar bol priamo doručený do skladových priestorov sťažovateľa. Ak by bola v čase doručenia tovaru do skladových priestorov sťažovateľa vlastníkom stále česká spoločnosť, vznikla by sťažovateľovi povinnosť zdaňovať intrakomunitárne dodanie a následne by mu vzniklo právo na odpočet tejto dane v rovnakej výške.

h) V rámci správneho a súdneho konania nebolo spochybnené, že sťažovateľ naozaj zaplatil voči nemu uplatnenú daň slovenskému dodávateľovi, a preto mu vznikol nárok na jej odpočítanie. Na základe uvedeného je sťažovateľ toho názoru, že rozhodnutie správcu dane o odmietnutí odpočtu a vyrubení poplatku na základe nim zozbieraných dôkazov je nad rámec zákona,

a teda protiústavné, resp. v rozpore s čl. 59 ods. 1 ústavy, rovnako ako aj rozhodnutia správnych súdov, ktoré toto rozhodnutie potvrdili.

i) Druhá podmienka, ktorú vo svojej praxi začal aplikovať správca dane a na ktorú odkazuje najvyšší súd v bode 58 svojho rozhodnutia, nevyplýva zo žiadneho ustanovenia zákona o DPH. Aj keď správny orgán mal pochybnosti o mieste dodania predmetného tovaru, nebola táto skutočnosť rovnako ako pochybnosť o osobe sprostredkovateľa obchodu podstatnou pre posúdenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti nemôžeme za druhú podmienku na odpočítanie dane považovať povinnosť vyplývajúcu z § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože z tohto ustanovenia nevyplýva povinnosť existencie tuzemského dodávateľa pre určenie vzniku daňovej povinnosti. Z tohto pohľadu je irelevantné, či tovar bol dodaný intrakomunitárne alebo tuzemský, ale či bola vlastníkom tovaru, a teda oprávneným dodávateľom osoba tuzemská alebo zahraničná. Takýmto prístupom by boli spochybnované všetky dodávky tovaru uskutočnené u tretej osoby, pričom by platca DPH nemal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z takto vykonanej transakcie. V tejto súvislosti sťažovateľ zastáva názor, že týmto prísne formálnym výkladom zo strany správcu dane, krajského súdu a najvyššieho súdu došlo k zásahu do práva na slobodu podnikania.

j) Sťažovateľ napokon namieta, že nesprávnym výkladom najmä § 8 ods. 1 a § 11 ods. 1 zákona o DPH došlo zo strany správcu dane a všeobecných súdov k protiústavnému zásahu, a to spôsobom, že správny orgán nepriznal sťažovateľovi zákonný nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty.

### III.

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

10. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru) a porušenie rovnosti strán sťažovateľa a iných účastníkov správneho konania a konania pred všeobecnými súdmi (čl. 47 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru), ako aj ďalších práv a článkov v ústave a listine podľa bodu 1.

#### **III.1. K namietanému porušeniu práv rozhodnutiami daňových orgánov v správnom konaní:**

11. Z čl. 127 ods. 1 ústavy vyplýva, že právomoc ústavného súdu rozhodovať o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, je založená na základe princípu subsidiarity. Zo subsidiarity právomoci ústavného súdu vyplýva, že ak ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti zistí, že sťažovateľ sa môže domôcť ochrany svojho základného práva alebo slobody využitím jemu dostupných a aj účinných právnych prostriedkov pred iným orgánom verejnej moci, odmietne takúto sťažnosť z dôvodu nedostatku svojej právomoci na prerokovanie (mutatis mutandis napr. I. ÚS 103/02, I. ÚS 269/06). Z uvedeného vyplýva, že v konaní o sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy prislúcha ústavnému súdu právomoc zaoberať sa namietaným porušením základného práva alebo slobody za predpokladu, že právna úprava takémuto právu neposkytuje účinnú ochranu (mutatis mutandis I. ÚS 78/99). Podstatou účinnej ochrany základných práv a slobôd sťažovateľa je okrem iného aj opravný prostriedok, ktorý má fyzická osoba alebo právnická osoba k dispozícii vo vzťahu

k základnému právu alebo slobode, porušenie ktorých sa namieta a ktorý jej umožňuje odstrániť ten stav, v ktorom vidí porušenie svojho základného práva alebo slobody (I. ÚS 36/96).

12. V danom prípade bol sťažovateľ oprávnený podať proti rozhodnutiu daňového úradu odvolanie, čo aj urobil a finančné riaditeľstvo o ňom rozhodlo. Z toho vyplýva, že sťažovateľ mal k dispozícii účinný právny prostriedok na ochranu svojich práv, o ktorom bolo oprávnené rozhodnúť finančné riaditeľstvo, čo vylučuje právomoc ústavného súdu.

13. Z ústavnej sťažnosti je tiež nepochybné, že sťažovateľ využil svoje právo podať proti napadnutým rozhodnutiam daňových orgánov v správnom konaní žalobu, o ktorej bol oprávnený a aj povinný rozhodnúť krajský súd. Právomoc krajského súdu rozhodnúť o žalobe sťažovateľa danom prípade nepripúšťa možnosť ústavného súdu rozhodovať o napadnutých rozhodnutiach správnych orgánov, keďže žaloba v tomto prípade predstavuje účinný opravný prostriedok ochrany práv sťažovateľa vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam daňových orgánov.

14. Vzhľadom na túto skutočnosť ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. a) 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“) pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

### **III.2. K namietanému porušeniu označených ústavných práv sťažovateľa napadnutým rozsudkom krajského súdu:**

15. Obdobne z rovnakých dôvodov ústavný súd odmietol aj ústavnú sťažnosť v časti smerujúcej proti napadnutému rozsudku krajského súdu pre nedostatok jeho právomoci podľa § 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde.

16. Z ústavnej sťažnosti je súčasne zrejmé, že sťažovateľ využil svoje právo podať proti napadnutému rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť, o ktorej bol oprávnený a aj povinný rozhodnúť najvyšší súd. Právomoc najvyššieho súdu rozhodnúť o kasačnej sťažnosti sťažovateľa v danom prípade nepripúšťa možnosť ústavného súdu rozhodovať o napadnutom rozsudku krajského súdu, keďže kasačná sťažnosť v tomto prípade predstavuje účinný opravný prostriedok ochrany práv sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu.

### **III.3. K namietanému porušeniu označených práv napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu:**

#### **III.3.1. Všeobecne k daňovému konaniu:**

17. 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.).

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

19. Ústavný súd v uznesení č. k. II. ÚS 784/2015 z 2. decembra 2015 právnou vetou (uznesenie publikované v Zbierke nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 72/2015) vyslovil, že „prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo osebe porušením základného práva daňového subjektu na inú právnú ochranu“. Inými slovami, aj daňový subjekt nesie v daňovom konaní dôkazné bremeno.

20. Najvyšší správný súd Českej republiky (ďalej len „najvyšší správný súd“), na ktorý je vhodné v tomto momente poukázať, k problematike v rozsudku č. k. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012 uviedol: „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](http://www.nssoud.cz)). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 -99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, 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 proazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

21. Obdobné (až totožné) závery najvyšší správny súd formuloval aj v rozsudku č. k. 8 Afs 37/2009 z 30. marca 2010 alebo v rozsudku č. k. 1 Afs 25/2012 zo 14. júna 2012 (porov. aj v nich citovanú prejudikáciu).

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

23. 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.

24. Ústavný súd k tomu uvádza, že nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 31/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (podobne aj IV. ÚS 43/04).

### **III.3.2. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 59 ods. 1 ústavy, čl. 4 ods. 1, čl. 26 ods. 1 a čl. 36 listiny:**

25. Ústavný súd v tomto smere skúmal, či závery, ku ktorým všeobecný súd dospel (najvyšší súd o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu), nemožno označiť za svojvoľné (arbitrárne) a či mohlo dôjsť k porušeniu jeho označených práv v bode 1.

26. Ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu na 15 stranách [body 13 až 61 vrátane nepriznania trov konania (pozri aj bod 8) tohto uznesenia] nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový a právny stav, ústavne neudržateľné alebo by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľa o nevysporiadaní sa s jeho podstatnými námietkami v konaní pred krajským súdom alebo v správnom konaní. 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 podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny. Úvahy najvyššieho súdu sú riadne odôvodnené, vychádzajú aj z predchádzajúcich rozhodnutí správcu dane a krajského súdu (pozri body 13 až 22), opierajú sa aj o judikáciu najvyššieho súdu v obdobnej veci (bod 52) a nie je ani žiadny relevantný dôvod, aby z neho ústavný súd aj podrobne citoval, pretože jeho obsah sťažovateľ dobre pozná. Odôvodnenie rozsudku zodpovedá základnej štruktúre odôvodnenia rozhodnutia. Následnosti

jednotlivých častí odôvodnenia a ich obsahové náplne zakladajú súhrnne ich zrozumiteľnosť i všeobecnú interpretačnú presvedčivosť.

27. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nestačí na prijatie záveru o zjavnej arbitrárnosti napadnutého rozsudku. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom.

28. Z uvedených dôvodov ústavný súd jeho ústavnú sťažnosť v tejto časti vo vzťahu k namietaným základným právam podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 59 ods. 1 ústavy a čl. 4 ods. 1, čl. 26 ods. 1 a čl. 36 listiny odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

### **III.3.3. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 47 ods. 1 ústavy (v petíte), resp. čl. 47 ods. 2 ústavy v (odôvodnení) kvalifikovanej ako rovnosť zbraní:**

29. Ústavný súd v namietanom uznesení nezistil ani taký výklad zákonných predpisov rozhodných pre vec samotnú, ktoré by mohli vyvolať účinky nezlučiteľné so základným právom na rovnosť zbraní. Navyše, sťažovateľ, kvalifikovane zastúpený v konaní pred krajským súdom, v kasačnej sťažnosti porušenie týchto práv vyslovene nenamietal, ale priamo túto námietku podal až na ústavnom súde, a tak nevyčerpal právne prostriedky, ktoré mu priznáva zákon, a tým jeho ústavná sťažnosť v tejto časti je neprípustná. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. d) zákona o ústavnom súde.

### **III.3.4. K namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu:**

30. Právna vec sťažovateľa sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

31. Nasledovaním uvedenej judikatúry ESĽP 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 určenie rozdielu na dani z pridanej hodnoty 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 ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd preto odmietol ústavnú sťažnosť

aj v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

#### **III.4 Obiter dictum:**

32. V tejto súvislosti ústavný súd v závere ešte uvádza, že čl. 2 ods. 2 a 3 ústavy ako „základné právo“ určuje miesto a postavenie štátnej moci predstavovanej štátnymi orgánmi vo vzťahu k právu tak, že stanovuje ich podriadenosť ústave a zákonom. V uvedenom smere teda upravuje princíp právneho štátu, a nie základné právo, ako to uvádza sťažovateľ. Ústavný súd v neposlednom rade poukazuje aj na skutočnosť, že pri posudzovaní obsahu ústavnej sťažnosti je vždy viazaný jej petitom. V posudzovanom prípade sa sťažovateľ v samotnom petite svojej sťažnosti domáha vyslovenia porušenia základného práva upraveného v tomto článku, ktoré neobsahuje konkrétnu garanciu základného práva a slobody, ale je akýmisi základným či všeobecným ustanovením limitujúcim zásahom štátu vo vzťahu k nositeľom základných práv a slobôd. V nadväznosti na uvedené treba konštatovať, že v prípade ústavnej sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje vždy o porušení konkrétneho základného práva alebo slobody zakotveného v druhej hlave ústavy, prípadne práva zaručeného medzinárodnými zmluvami o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Porušenie iného článku ústavy nemožno podaním individuálnej sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy namietať samostatne, ale len v spojení s namietaným porušením už konkrétneho označeného základného práva alebo slobody (obdobne napr. II. ÚS 167/04, III. ÚS 300/06). Sťažovateľ napokon v odôvodnení namietal, že postupom správcu dane došlo k zásahu i do jeho ústavne garantovaného práva na slobodu podnikania a k porušeniu ústavnej povinnosti správcu dane ukladať dane a poplatky len na základe zákona, ale v petite ústavnej sťažnosti to už neuviedol. Navyše, toto právo v konaní pred správnymi orgánmi a všeobecnými súdmi výslovne nenamietal. Preto sa tejto námietke vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ústavný súd už bližšie nevenoval.

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

**V Košiciach 16. februára 2022**

**Jana Laššáková**  
**predsedníčka senátu**