



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 172/2019

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 27. júna 2019 v senáte zloženom z predsedníčky Jany Laššákovej a zo sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti Chemicals System, s. r. o., IČO 47 341 530, Palárikova 76, Čadca, právne zastúpenej advokátom Ing. Mgr. Miroslavom Šperkom, LL.M., advokátska kancelária V4 Legal, s. r. o., Tvrdého 4, Žilina, vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 52/2017 z 27. februára 2019 a rozsudkom Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30 S 51/2016 z 13. júna 2017 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti Chemicals System, s. r. o., o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 31. mája 2019 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti Chemicals System, s. r. o., IČO 47 341 530, Palárikova 76, Čadca (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd

(ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 6 Sžfk 52/2017 z 27. februára 2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“) a rozsudkom Krajského súdu v Žiline (ďalej len „krajský súd“) sp. zn. 30 S 51/2016 z 13. júna 2017 (ďalej aj „napadnutý rozsudok krajského súdu“).

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že krajský súd napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka ako žalobca domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“ alebo „finančné riaditeľstvo“) č. 1392812/2016 z 1. augusta 2016.

Predmetným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) zmenil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočky Čadca (ďalej len „daňový úrad“ alebo „správca dane“) č. 103064605/2016 zo 4. mája 2016, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku bol sťažovateľke určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2015 v sume 53 611,48 € tak, že sťažovateľke bol podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 53 611,48 € na DPH, pričom jej bol znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2014 zo sumy 61 764,28 € na sumu 8 152,80 €. Časť nadmerného odpočtu v sume 7 744,06 € bola vrátená podľa § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a časť nadmerného odpočtu v sume 408,74 € bola použitá podľa § 55 ods. 6 a 7 daňového poriadku.

V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že sťažovateľka si nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie máj, jún, júl a október 2014 uplatnila bez dodávateľských faktúr. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu začala u sťažovateľky za zdaňovacie obdobie máj 2014 15. augusta 2014 a zároveň bola ako daňový subjekt výzvou zo 4. septembra 2014 vyzvaná, aby predložila všetky účtovné doklady a iné doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady v tomto zdaňovacom období, opakovaná výzva na predloženie dokladov bola z 30. septembra 2014. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u sťažovateľky za zdaňovacie obdobie jún 2014 začala

17. septembra 2014, nasledovala výzva na predloženie dokladov za toto zdaňovacie obdobie z 26. septembra 2014 a opakovaná výzva z 28. októbra 2014. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u sťažovateľky za zdaňovacie obdobie júl 2014 začala 20. októbra 2014, nasledovala výzva na predloženie dokladov za toto zdaňovacie obdobie pre daňový subjekt z 29. októbra 2014, opakovaná výzva zo 14. novembra 2014 a za zdaňovacie obdobie október 2014 daňová kontrola začala 21. januára 2015, nasledovala výzva na predloženie dokladov za toto zdaňovacie obdobie z 20. februára 2015. Vo všetkých prípadoch bol vyhotovený úradný záznam, v ktorom správca dane konštatoval, že v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH právo na vrátenie nadmerného odpočtu za konkrétne zdaňovacie obdobia platiteľovi dane zaniklo, a to za zdaňovacie obdobie máj 2014 dňa 16. februára 2015, za zdaňovacie obdobie jún 2014 dňa 18. marca 2015, za zdaňovacie obdobie júl 2014 dňa 21. apríla 2015 a za zdaňovacie obdobie október 2014 dňa 21. júla 2015. Tieto skutočnosti boli sťažovateľke aj osobitne oznámené a oznámenia jej boli doručené do vlastných rúk. Medzi účastníkmi konania bolo nesporné, že sťažovateľka ako daňový subjekt v šesťmesačnej lehote uvedenej v § 79 ods. 6 zákona o DPH v znení účinnom ku dňu začatia daňových kontrol správcovi dane nepredložila žiadnu dodávateľskú faktúru ako základný dôkaz preverovaný pri výkone daňovej kontroly. Dňa 18. decembra 2015 podal žalobca dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie december 2014, v ktorom si uplatnil odpočítanie dane aj z dodávateľských faktúr evidovaných v evidencii DPH za zdaňovacie obdobie máj, jún, júl a október 2014, teda v zdaňovacích obdobiach, v ktorých jej právo na vrátenie nadmerného odpočtu už zaniklo.

2.1 Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol, a to s týmto odôvodnením:

«Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých

v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

Kasačný súd k námietke o neunesení dôkazného bremena poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených 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 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.“

Kasačný súd sa stotožnil s tvrdením krajského súdu, že zo správneho spisu vyplýva, že v každej jednotlivej kontrole na DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia 05, 06, 07 a 10/2014 správca dane žalobcu opakovane vyzval na predloženie všetkých relevantných dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, avšak ten na výzvy nereagoval a nepredložil žiadne doklady, pričom ani neoznámil správcovi dane, že faktúry nemá k dispozícii. Ak teda zostal nečinný, správca dane správne nevykonával ďalšie šetrenia, pretože nemal vedomosť o tom, že žalobcovi bránia konkrétne skutkové okolnosti predložiť požadované doklady. Tieto doklady správne vyžadoval len od daňového subjektu ako osoby, ktorá má primárne dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti nadmerného odpočtu. Je plne nedôvodná námietka a požiadavka žalobcu, že správca dane mal dôkazné bremeno na preukázanie týchto skutočností a že mal sám ex offio požadovať doklady od jeho dodávateľov.

V zmysle vyššie uvedeného, ak bol teda žalobca iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, tak bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene

za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

Aj podľa názoru kasačného súdu z ustanovenia § 79 ods. 6 zákona o DPH, obsahujúceho šesťmesačnú prekluzívnu lehotu ohľadom vrátenia nadmerného odpočtu, vyplýva, že uplynutím uvedenej lehoty tento nárok zaniká. Ak nárok na odpočítanie dane už zanikol, jeho opakované uplatnenie zákon nepripúšťa. Uplynutím šesťmesačnej lehoty došlo nielen k zániku nároku, ale aj k zániku samotného práva, pričom už len skutočnosť, že došlo k preklúzii práva, zakladá dôvod na zamietnutie žaloby. Ak by si žalobca napriek tomu že nárok zanikol, mohol opakovane uplatniť tento nárok kedykoľvek po uplynutí tejto lehoty, tak by v konečnom dôsledku k zániku tohto práva nedošlo.

Pokiaľ žalobca namietal, že krajský súd nesprávne uviedol, že rozhodnutia, na ktoré v žalobca žalobe poukazoval neriešili danú problematiku, a to stratu nároku na odpočítanie dane v súvislosti s neumožnením vykonania daňovej kontroly - kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje s názorom krajského súdu, majúc za to, že ten sa dostatočne vysporiadal s možnou aplikáciou žalobcom uvádzaných rozhodnutí...

Kasačný súd dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu... kritéria pre odôvodnenie rozhodnutí splňa, a preto ho nemožno považovať za nedostatočne odôvodnený, resp. arbitrárny. Odôvodnenie rozsudku zodpovedá základnej štruktúre odôvodnenia rozhodnutia. Následnosti jednotlivých častí odôvodnenia a ich obsahové náplne, zakladajú súhrnne ich zrozumiteľnosť i všeobecnú interpretačnú presvedčivosť. Krajský súd jasne a dostatočne vysvetlil právne dôvody zamietnutia žaloby žalobcu.

Kasačný súd vzhľadom na uvedené považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.»

3. Podľa právneho názoru sťažovateľky súdy nesprávne vyhodnotili rozloženie dôkazného bremena v preskúvanom daňovom konaní, pokiaľ ide o preukázanie vzniku nároku sťažovateľky na odpočet DPH v príslušnej výške, lebo pri preskúvaní a vydaní napadnutých rozsudkov zobrali do úvahy len skutočnosť, že v posudzovanom čase sťažovateľka nepredložila príslušnému správcovi dane účtovné doklady preukazujúce fyzické dodanie tovaru jej obchodnými partnermi. Sťažovateľka je však toho názoru, že

v rámci preskúmania jej kasačnej sťažnosti mal najvyšší súd brať do úvahy jej námietku, že dôkazné bremeno v prebiehajúcom daňovom konaní ležalo aj na príslušnom správcovi dane, ktorý v tejto súvislosti nevykonal dostatočné úkony pre účely riadneho preukázania skutkového stavu veci, hoci tak mohol urobiť.

3.1 Podľa právneho názoru sťažovateľky napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je pre selektívny prístup k prvostupňovému súdnemu orgánu, čo sa týka výberu dôkazov, ktoré boli použité pri ustáľovaní skutkového stavu v prejednávanej veci, v rozpore s čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru. Sťažovateľke sa podľa jej slov nedostalo jasnej odpovede na otázku, či krajský súd v rámci svojho konania rešpektoval rozloženie dôkazného bremena medzi účastníkmi súdneho správneho konania. Ak teda konajúci všeobecný súd nepojme do vyhodnocovania dokazovania všetky dôkazy relevantné z hľadiska predmetu konania a nevysporiada sa s nimi, potom je podľa mienky sťažovateľky daná objektívna prekážka pre učinenie záveru o tom, či súd posúdil unesenie dôkazného bremena oboch sporových strán správne (sťažovateľka odkazuje na rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 90/2015).

3.2 Sťažovateľka je tiež toho názoru, že súdy rozhodli arbitrárne o jej žalobnom návrhu, keďže svoje skutkové zistenia a právne závery riadne neodôvodnili. Porušitelia práva sa podľa sťažovateľky obmedzili vo svojich právnych záveroch na konštelácie výsledkov bez logického vysvetlenia zistených skutočností s použitím súvisiacich právnych ustanovení. Napadnuté rozsudky súdov sú podľa presvedčenia sťažovateľky nepresvedčivé a popierajú základné princípy spravodlivého procesu, ktorého výsledkom je predvídateľné rozhodnutie pre účastníkov konania.

4. Sťažovateľka navrhla vydať nález, ktorým by ústavný súd vyslovil:

„Základné právo Sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a z čl. 6 ods. 1 Dohovoru rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.02.2019 sp. zn.: 6Sžfk/52/2017 a rozsudkom Krajského súdu v Žiline zo dňa 13.06.2017, sp. zn. 30S/51/2016 porušené bolo.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.02.2019 sp. zn.: 6Sžfk/52/2017 a rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 13.06.2017, sp. zn. 30S/51/2016 sa zrušuje a vec sa vracia Krajskému súdu v Žiline na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť Sťažovateľovi trovy konania...“

II.

5. 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.

Podľa § 56 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd každý návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní návrhu ústavný súd zisťuje, či dôvody uvedené v § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie.

Podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania,

- a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc,
- b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovел žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37,
- c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom,
- d) ktorý je neprípustný,
- e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou,
- f) ktorý je podaný oneskorene,
- g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

III.

6. Predmetom ústavnej sťažnosti je predovšetkým námietka sťažovateľky, že súdy nesprávne vyhodnotili rozloženie dôkazného bremena v preskúvanom daňovom konaní, pokiaľ ide o preukázanie vzniku nároku sťažovateľky na odpočet DPH v príslušnej výške. Sťažovateľka zároveň považuje odôvodnenia napadnutých rozsudkov za zjavne arbitrárne.

A. K namietanému porušeniu označených ústavných práv sťažovateľky napadnutým rozsudkom krajského súdu

7. Ústavnú sťažnosť v časti smerujúcej proti napadnutému rozsudku krajského súdu je potrebné odmietnuť pre nedostatok právomoci.

7.1 Z čl. 127 ods. 1 ústavy pramení, že systém ústavnej ochrany základných práv a slobôd je rozdelený medzi všeobecné súdy a ústavný súd, pričom ochranu základných práv a slobôd poskytuje v zmysle ústavy primárne všeobecné súdnictvo („*ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd*“) a ústavný súd až subsidiárne.

7.2 Z ústavnej sťažnosti je nepochybné, že sťažovateľka využila 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 sťažovateľky 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 sťažovateľky vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu.

7.3 Princíp subsidiarity nás poučuje, že ústavný súd poskytuje ochranu základným právam a slobodám iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhodujú všeobecné súdy. Ústavný súd sa pri skúmaní podmienok konania o ústavnej sťažnosti riadi zásadou, že všeobecné súdy sú ústavou povolané chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť. Preto je ochrana základných práv a slobôd poskytovaná ústavným súdom prostredníctvom ústavou a zákonom o ústavnom súde upraveného konania o ústavnej sťažnosti subsidiárna

a nastupuje až vtedy, ak o tejto ochrane nerozhodujú všeobecné sudy (porov. mutatis mutandis II. ÚS 13/01, IV. ÚS 102/09).

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

B. K namietanému porušeniu čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

(všeobecne k daňovému konaniu)

8. 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.).

8.1 Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcim 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.

8.2 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.

8.3 Za relevantné námietky je potrebné považovať všetky námietky účastníka daňového konania, ak sú argumentačne podložené jeho tvrdením opierajúcim sa o zákonné ustanovenia, alebo v nich poukazuje na skutkové súvislosti, z ktorých si vytvoril svoj právny záver (porov. v tomto smere rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 43/2012 z 30. mája 2013, s ktorého závermi smerujúcimi k problematike argumentácie účastníka daňového konania sa ústavný súd stotožňuje).

(k arbitrárnosti napadnutého rozsudku)

9. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že daňový úrad v priebehu správneho (daňového) konania vykonal opakovane daňovú kontrolu. Vo všetkých prípadoch bol vyhotovený úradný záznam, v ktorom správca dane konštatoval, že v zmysle § 79 ods. 6 zákona o DPH právo na vrátenie nadmerného odpočtu za konkrétne zdaňovacie obdobia platiteľovi dane zaniklo, a to za zdaňovacie obdobie máj 2014 dňa 16. februára 2015, za zdaňovacie obdobie jún 2014 dňa 18. marca 2015, za zdaňovacie obdobie júl 2014 dňa 21. apríla 2015 a za zdaňovacie obdobie október 2014 dňa 21. júla 2015. Tieto skutočnosti boli sťažovateľke aj osobitne oznámené a oznámenia jej boli doručené do vlastných rúk. Medzi účastníkmi konania bolo nesporné, že sťažovateľka ako daňový subjekt v šesťmesačnej lehote uvedenej v § 79 ods. 6 zákona o DPH v znení účinnom ku dňu začatia daňových kontrol správcovi dane nepredložila žiadnu dodávateľskú faktúru ako základný dôkaz preverovaný pri výkone daňovej kontroly. Dňa 18. decembra 2015 podal žalobca dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie december 2014, v ktorom si uplatnil odpočítanie dane aj z dodávateľských faktúr evidovaných v evidencii DPH za zdaňovacie obdobie máj, jún, júl a október 2014, teda v zdaňovacích obdobiach, v ktorých jej právo na vrátenie nadmerného odpočtu už zaniklo.

9.1 K uvedenému finančné riaditeľstvo ako odvolací orgán poukázalo na skutočnosť, že *„u odvolávajúceho boli vykonané kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu aj za zdaňovacie obdobia november 2013, december 2013, január 2014, apríl 2014, august 2014. K uvedeným kontrolám odvolávajúci predložil všetky správcovi dane požadované doklady.*

Čo sa týka zdaňovacích období: máj 2014, jún 2014, júl 2014, október 2014, správca dane vykonal nasledovné úkony:

V súvislosti s výkonom kontrol na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014 správca dane dňa 04.09.2014 odoslal odvolávajúcemu výzvu na predloženie dokladov, doručení dňa 08.09.2014. Na uvedenú výzvu odvolávajúci nereagoval. Správca dane opakovane vyzval odvolávajúceho na predloženie dokladov výzvou zo dňa 30.09.2014, ktorá bola doručená odvolávajúcemu dňa 06.10.2014. Na uvedenú výzvu neboli správcovi dane predložené žiadne doklady ku kontrole, ani nijakým spôsobom odvolávajúci správcu dane nekontaktoval.

V súvislosti s výkonom kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2014 správca dane dňa 26.09.2014 odoslal odvolávajúcemu výzvu na predloženie dokladov, doručení dňa 02.10.2014. Na uvedenú výzvu odvolávajúci nereagoval. Správca dane opakovane vyzval odvolávajúceho na predloženie dokladov výzvou zo dňa 28.10.2014, ktorá bola doručená odvolávajúcemu dňa 03.11.2014. Ani na uvedenú výzvu neboli správcovi dane predložené žiadne doklady ku kontrole.

V súvislosti s výkonom kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2014 správca dane dňa 29.10.2014 odoslal odvolávajúcemu výzvu na predloženie dokladov, doručení dňa 03.11.2014. Na uvedenú výzvu odvolávajúci nereagoval. Správca dane opakovane vyzval odvolávajúceho na predloženie dokladov výzvou zo dňa 14.11.2014, ktorá bola doručená odvolávajúcemu dňa 21.11.2014. Ani na uvedenú výzvu neboli správcovi dane predložené žiadne doklady ku kontrole.

V súvislosti s výkonom kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie október 2014 správca dane dňa 20.02.2015 odoslal odvolávajúcemu výzvu na predloženie dokladov, doručení dňa 26.02.2015. Na uvedenú výzvu odvolávajúci nereagoval, ani nepredložil žiadne doklady ku kontrole.

Tvrdenie odvolávajúceho, že nemal faktúry je spochybniteľné aj z toho dôvodu, že prijaté faktúry od dodávateľa [REDACTED] ktoré odvolávajúci predložil v súvislosti

s výkonom kontroly za zdaňovacie obdobie december 2014 a týkajúce sa zdaňovacích období máj 2014, jún 2014, júl 2014 a október 2014, sú opatrené dátumovou pečiatkou, z ktorej možno dedukovať, že sa jedná buď o dátum, kedy bola faktúra odoslaná odberateľovi alebo prijatá odberateľom. Uvedené nasvedčuje tomu, že platiteľovi dane boli uvedené faktúry doručené dodávateľom v predmetných zdaňovacích obdobiach (za zdaňovacie obdobia november 2013, december 2013, január 2014, apríl 2014, august 2014 boli správcovi dane faktúry od dodávateľa [REDACTED] predložené ku kontrole). Odvolávajúcemu nič nebránilo predložiť všetky ostatné doklady, na predloženie ktorých bol správcom dane opakovane vyzývaný, t. j. záznamy DPH - evidencia zdaniteľných obchodov, odpočítanie dane, vystavené faktúry, príjmové a výdavkové doklady, výpisy z podnikateľského účtu platiteľa dane, zmluvy, objednávky a pod.“.

9.2 Na uvedené v napadnutom rozsudku reagoval aj najvyšší súd, pričom najvyšší súd „sa stotožnil s tvrdením krajského súdu, že zo správneho spisu vyplýva, že v každej jednotlivej kontrole na DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia 05, 06, 07 a 10/2014 správca dane žalobcu opakovane vyzval na predloženie všetkých relevantných dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, avšak ten na výzvy nereagoval a nepredložil žiadne doklady, pričom ani neoznámil správcovi dane, že faktúry nemá k dispozícii. Ak teda zostal nečinný, správca dane správne nevykonával ďalšie šetrenia, pretože nemal vedomosť o tom, že žalobcovi bránia konkrétne skutkové okolnosti predložiť požadované doklady. Tieto doklady správne vyžadoval len od daňového subjektu ako osoby, ktorá má primárne dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti nadmerného odpočtu. V zmysle vyššie uvedeného, ak bol teda žalobca iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, tak bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.“.

9.3 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 a právny stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci

a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nesvysporiadaní sa s jej 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.

(k dôkaznému bremenu)

10. Podľa názoru sťažovateľky súdy nesprávne vyhodnotili rozloženie dôkazného bremena v preskúvanom daňovom konaní, pokiaľ ide o preukázanie vzniku nároku sťažovateľky na odpočet DPH v príslušnej výške, lebo pri preskúvaní a vydaní napadnutých rozsudkov zobrali do úvahy len skutočnosť, že v posudzovanom čase sťažovateľka nepredložila príslušnému správcovi dane účtovné doklady preukazujúce fyzické dodanie tovaru jej obchodnými partnermi. Sťažovateľka však zastáva názor, že v rámci preskúvania jej kasačnej sťažnosti mal najvyšší súd brať do úvahy jej námietku, že dôkazné bremeno v prebiehajúcom daňovom konaní ležalo aj na príslušnom správcovi dane.

10.1 Najvyšší súd v napadnutom rozsudku okrem iného uviedol: *„Je plne nedôvodná námietka a požiadavka žalobcu, že správca dane mal dôkazné bremeno na preukázanie týchto skutočností a že mal sám ex officio požadovať doklady od jeho dodávateľov. V zmysle vyššie uvedeného, ak bol teda žalobca iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, tak bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.“*

11. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

11.1 Ústavný súd prvotne poznamenáva, že citované ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku upravuje otázku dokazovania v rámci správy daní vykonávanej správcom dane. V procese dokazovania podľa daňového poriadku sa nerozlišuje, či správca daní vykonal úkon z úradnej povinnosti alebo na základe návrhu (§ 3 ods. 5 daňového poriadku). Proces dokazovania súvisí so základnou zásadou správy daní, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku).

11.2 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.).

11.3 Ústavný súd v uznesení sp. zn. 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.

11.4 Najvyšší správný súd Českej republiky (ďalej len „najvyšší správný súd“), na ktorý je vhodné v tomto momente poukázať, k problematike v rozsudku sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012 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.“

11.5 Obdobné (až totožné) závěry nejvyšší správní soud formuloval aj v rozsudku sp. zn. 8 Afs 37/2009 z 30. marca 2010 alebo v rozsudku sp. zn. 1 Afs 25/2012 zo 14. júna 2012 (porov. aj v nich citovaných prejedikatúru).

11.6 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) sp. zn. 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/>>).

11.7 S rovnakou pohnútkou ako v predchádzajúcom bode možno poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v právnej kultúre common law a ako príklad uviesť rozhodnutie Najvyššieho súdu Kanady vo veci Anderson Logging Co. v. The King, [1925] SCR 45, kde Najvyšší súd Kanady prvýkrát determinoval otázku dôkazného bremena na strane daňového subjektu v daňovom (odvolacom) konaní (pozri stranu 50 citovaného rozhodnutia dostupného na <<http://scc-csc.lexum.com/scc-csc/en/nav.do>>; k tomu porov. Aj Innes, W. – Moorthy, H. Onus of Proof and Misterial Assumptions : The Role and Evolution of Burden of Proof in Income Tax Appeals. In: Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. 1988, Vol. 46, No. 6. p. 1196).

12. V predmetnej veci sťažovateľky táto na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, resp. pre uplatnenie práva na vrátenie nadmerného odpočtu nepredložila žiadne doklady (t. j. žiadnu dodávateľskú faktúru a pod.).

12.1 Ústavný súd pokladá za potrebné 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, osobitne viesť záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. 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.

12.2 Prevedené na skutkový stav v sťažovateľkinej veci, správca dane po vykonaní viacerých daňových kontrol viacnásobne vyzval sťažovateľku na predloženie relevantných dokladov. Ani na viaceré výzvy však neboli správcovi dane predložené zo strany sťažovateľky žiadne doklady na kontrolu. Sťažovateľka tak neunesla svoje dôkazné bremeno a nepredložila doklady, ktoré by preukázali ňou uplatnený odpočet dane.

12.3 S týmito závermi sa v konečnom dôsledku stotožnil aj najvyšší súd v napadnutom rozsudku. Podľa ústavného súdu nemožno napadnutému rozsudku v tomto smere vytknúť lakonickosť ani strohosť vo vzťahu k právnej problematike dokazovania (dôkazným bremenom) v daňovom konaní v spojitosti s vecou sťažovateľky, keďže najvyšší súd výstižne k tejto právnej otázke uviedol svoj právny názor.

12.4 Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je aj z pohľadu už popísaných záverov ústavne udržateľný a neexistuje v tomto smere ústavne relevantný dôvod na vyslovenie porušenia ústavných práv sťažovateľky po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

(záver)

13. Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti nezistil v postupe a v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol ústavnú sťažnosť v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú z už uvedených dôvodov.

C. K namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

14. Právna vec sťažovateľky 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.

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

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

V Košiciach 27. júna 2019