



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 180/2017-15

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 15. marca 2017 v senáte zloženom z predsedu Ladislava Orosza, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej a sudcu Lajosa Mészárosa (sudca spravodajca) predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti IMAO electric, s. r. o., Mládežnícka 108, Považská Bystrica, právne zastúpenej advokátom JUDr. Mariánom Karáskom, Advokátska kancelária, M. R. Štefánika 136, Považská Bystrica, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 73/2014, 2 Sžf 74/2014 z 20. apríla 2016 a takto

### **r o z h o d o l :**

Sťažnosť obchodnej spoločnosti IMAO electric, s. r. o., o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 7. júla 2016 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti IMAO electric, s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé

súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 73/2014, 2 Sžf 74/2014 z 20. apríla 2016 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že rozhodnutím č. 1100306/1/241464/2013/5048-r z 21. mája 2013 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“) podľa § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“ alebo „daňový úrad“), pobočka Považská Bystrica č. 9312401/5/502930/2013 zo 6. februára 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 daňového poriadku vyrubil sťažovateľke rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 71 355,09 € (19 % zo sumy 375 553 €), keď správca dane ustálil, že sporná faktúra (č. 2091108 z 30. novembra 2009 od dodávateľa DSF consult, s. r. o., Mýtna Nová Ves 9, [REDAKOVANÉ]) nie je odrazom reálneho uskutočnenia zdaniteľného obchodu dodávateľom uvedeným na faktúre, a preto neuznal sťažovateľke nárok na uplatnené odpočítanie DPH z tejto faktúry č. 2091108 z 30. novembra 2009 od dodávateľa DSF consult, s. r. o., Mýtna Nová Ves 9, [REDAKOVANÉ], za dodávku tovaru (kábllov CYKY) podľa objednávky č. OBV0902495, základ dane 375 553 €, 19 % DPH 71 355,09 €.

Rozhodnutím č. 1100306/1/240261/2013/5048-r z 21. mája 2013 žalovaný podľa § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočky Považská Bystrica č. 9312401/5/503938/2013 zo 6. februára 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 daňového poriadku vyrubil sťažovateľke rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 53 779,28 € (19 % zo sumy 283 048,86 €), keď správca dane ustálil, že sporná faktúra (č. 2901026 z 15. septembra 2009 od dodávateľa Tuscan s. r. o.) nie je odrazom reálneho uskutočnenia zdaniteľného obchodu dodávateľom uvedeným na faktúre, a preto neuznal sťažovateľke nárok na uplatnené odpočítanie DPH z tejto faktúry č. 2901026 z 15. septembra 2009 od dodávateľa Tuscan s. r. o., Ratnovce 125, [REDAKOVANÉ], za

dodávku tovaru (kábllov CYKY) podľa objednávky č. OBV0902046, základ dane 283 048,86 €, 19 % DPH 53 779,28 €.

2.1 Rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) č. k. 13 S 128/2013-56 z 30. apríla 2014 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“) vydaným v spojenom konaní vo veci pôvodne dvoch žalôb vedených pod sp. zn. 13 S 128/2013 a sp. zn. 13 S 129/2013 krajský súd zamietol žaloby, ktorými sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutí žalovaného, ktorými potvrdil rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu DPH za príslušné zdaňovacie obdobia vydané na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly.

2.2 Najvyšší súd napadnutým rozsudkom na odvolanie sťažovateľky potvrdil rozsudok krajského súdu, pričom v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol:

*„Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP) postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 OSP).*

*Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu žalovaného, ktorého súčasťou je aj spis správcu dane, ako i s výsledkami dokazovania vykonaného daňovými orgánmi sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia krajského súdu a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia dopĺňa nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 1 a 2 OSP).*

*Predmetom odvolacieho konania bolo zistiť, či správca dane a žalovaný správne vyhodnotili zistený skutkový stav potrebný na určenie daňovej povinnosti a správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z.. Vydaniu napadnutého rozhodnutia predchádzalo vykonanie daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2009 u žalobcu, výsledkom ktorej bol protokol č. 9312401/5/996/2012 zo dňa 16.01.2012 prerokovaný dňa 27.02.2012, výsledkom ktorého bolo zistenie porušenie ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. a nesplnenie si povinností vyplývajúcich z ust. § 29 ods. 8 a § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb..*

*Na základe výsledkov daňovej kontroly za obdobie september 2009 správca dane vyrubil daňovému subjektu rozhodnutím č. 9312401/5/503938/2013 zo dňa 06.02.2013 rozdiel dane v sume 53 779,28 € a za obdobie november 2009 správca dane vyrubil daňovému subjektu rozhodnutím č. 9312401/5/502930/2013 zo dňa 06.02.2013 rozdiel dane v sume 71 335,09 €, ako rozdiel dane uvedenej v daňovom priznaní 8333,17 € a dane zistenej daňovým úradom 79 688,26 €. V oboch prípadoch bolo dôvodom vydania rozhodnutia o vyrubení dane neuznanie splnenia podmienok pre vznik práva na odpočítame dane spočívajúcich v preukázaní, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené a to práve osobou uvedenou na faktúre. Ani po vykonaní rozsiahleho dokazovania (po vrátení veci správcovi dane na nové vyrubovacie konanie v dôsledku zrušenia predtým vydaných dodatočných platobných výmerov) sa nepodarilo získať jednoznačné dôkazy osvedčujúce oprávnenosť nárokov žalobcu.*

*Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti formulovaná v ustanovení § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Táto zásada úzko súvisí aj s ďalšími zásadami daňového konania, a to zásady voľného hodnotenia dôkazov a primeranosti použitých prostriedkov a krokov. Spôsob dokazovania má podstatný význam pre právnu istotu daňových subjektov, a preto je potrebné, aby zákonodarca presne vymedzil pravidlá pre dokazovanie, čo aj uskutočnil v § 29 zákona č. 511/1992 Zb...*

*Žalobca v odvolaní namietal, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, vykonané dokazovanie je nedostatočné pre zistenie stavu a rozhodnutia veci a nesprávnych skutkových zistení.*

*V preskúvaných konaniach zamestnanci správcu dane pri daňovej kontrole a pri vyrubovanom konaní nevykonali iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerali sa predovšetkým na skutkový stav veci a na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Reálne dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť dodávateľom uvedeným na faktúrach, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu. Platiteľ dane, je teda zaťažený dôkazným bremenom, v zmysle ktorého je jeho povinnosťou preukázať, že pri konkrétnej dodávke tovaru vznikla daňová povinnosť, nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale*

aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Napriek tomu, že žalobca predložil faktúry, z ktorých bol dodávateľ povinný sumu dane z pridanej hodnoty uvedenú na tejto faktúre priznať a odviesť, uvedený doklad je dôkazom len vtedy, ak boli takéto doklady vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie však bol žalobca povinný preukázať.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov a vykonaného dokazovania sa Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožnil s tým, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že predmetné dodávky tovarov boli uskutočnené prostredníctvom firiem DSF consult, s. r. o. a Tuscan s. r. o.. Správca dane aj žalovaný ani po doplnení dokazovania nemali k dispozícii také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali že dodávky tovaru boli vykonané práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach. Tento nedostatok nie je možné prehliadnuť s poukazom na tvrdené vyčerpanie dôkazného bremena žalobcu a tvrdenie o jeho nedôvodnom zaťažovaní dôsledkami toho, že jeho dodávatelia si neplnia svoje zákonné povinnosti ako podnikatelia. Tu treba zdôrazniť opakovane judikovanú zodpovednosť žalobcu ako podnikateľa za preverenie si, či mu tvrdený dodávateľ reálne mohol dodať a dodal predmetný tovar. Neboli preukázané žiadne okolnosti, ktoré by pri zachovaní bežnej miery opatrnosti mohli žalobcu viesť k dôvodnému presvedčeniu, že sa jedná o spoločnosti, reálne spôsobilé daný obchod zrealizovať. Rovnako ani z daňových priznaní tvrdených dodávateľov nevyplývalo, že by takýto obchod boli vykonali. Je na ťarchu žalobcu, že si dostatočným spôsobom nezabezpečil a nepreveril reálne dodanie tovaru (bez ohľadu na postup, keď tovar mal byť, resp. bol dodaný priamo jeho odberateľovi). Za týchto okolností nie je dôvodná ani námietka nedostatočného zistenia skutkového stavu, zvlášť v súvislosti s okolnosťami dodania tovaru spoločnosti ROSS Slovakia ako odberateľovi žalobcu, pretože napadnuté rozhodnutia nie sú založené na spochybnení dodania tohto tovaru odberateľovi žalobcu, ale na nepreukázaní, že tovar, z dodania ktorého si žalobca uplatnil nárok na odpočítame dane bol žalobcovi pri splnení všetkých zákonných podmienok dodaný práve spoločnosťami DSF consult, s. r. o. a Tuscan s. r. o., a tieto spoločnosti oprávnené vystavili žalobcom uplatnené faktúry.

S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný detailne, výstižne a presvedčivo reaguje na všetky námietky žalobcu a hodnotí dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa Najvyšší súd Slovenskej republiky v celom rozsahu stotožnil. Pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia

žalovaného neboli porušené práva žalobcu, vykonaným dokazovaním bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že faktúry vystavené dodávateľmi Tuscan s. r. o. a DSF consult, s. r. o. boli vystavené na základe vykonaného dodania tovaru v súlade so zákonom, a že u žalobcu na základe ich zaplattenia vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z tovarov. Žalobcom potvrdenými prvostupňovými rozhodnutiami došlo k správne vyrubeniu rozdielov dane z pridanej hodnoty za obdobia september a november 2009.

K odvolacej námietke nerešpektovania modifikácie právnej úpravy dôkazného bremena právom Európskej únie Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že je nekonkrétne a nedôvodná. Oprávnenosti vytýkania nedostatku odbornej starostlivosti pri výbere obchodných partnerov nie je otázkou rozhodujúcou pre záver o neunesení dôkazného bremena, skúma sa až pri pochybnostiach o obsahu žalobcom osvedčovaných skutočností. Treba však prisvedčiť záveru žalovaného o porušení povinnosti žalobcu pri výkone svojej podnikateľskej činnosti. Preverenie, či dodávateľská firma je firmou reálne fungujúcou a vykonávajúcou podnikateľskú činnosť, zvlášť vzhľadom na pomerne vysoký objem obchodov a v situácii, keď žalobca je v podstate iba medzičlánkom, ktorý sprostredkováva dodanie tovaru tretej osobe (ROSS Slovakia, s.r.o.), v žiadnom prípade nepresahuje rámec rozumného a dôvodného očakávania vo vzťahu k výkonu podnikateľskej činnosti žalobcu. Popri zohľadnení primárnosti dôkazného bremena žalobcu bol správca dane pri dokazovaní ochotný zohľadniť aj prípadné preukázanie sporných skutočností, k čomu však nedošlo.

Nie je dôvodné ani spochybňovanie správnosti záveru, že tvrdení dodávateľa neboli v minulosti reálne fungujúcimi spoločnosťami a nemohli reálne vykonať dodanie tovaru žalobcovi. Tento správny záver sa opiera o výsledky vykonaného dokazovania, vrátane výsluchu svedkov a vyhodnotenia obsahov daňových priznaní a priebehu súvisiacich bankových operácií. Rozhodujúcim je právny záver, že žalobca v prejednávanej veci bez ohľadu na kompletnú účtovnú dokumentáciu nepreukázal jednoznačne dodanie materiálneho plnenia od tvrdených dodávateľov. Správca dane viedol a dopĺňal dokazovanie v súlade s ust. § 29 zákona č. 511/1992 Zb. aj nad rámec skutočností osvedčených žalobcom, ale ani po doplnení dokazovania v intenciách odvolacích

*rozhodnutí (ktorými boli predchádzajúce dodatočné daňové výmery zrušené), nebola jednoznačne preukázaná dôvodnosť uplatnenia nároku na odpočítanie DPH.*

*Vzhladom na uvedené považuje Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutia daňových orgánov za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, preto rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil (§ 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP).“*

3. Sťažovateľka v úvode svojej sťažnosti poukázala, že správca dane (Daňový úrad Trenčín) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2009. Podľa sťažovateľky vznik celej obchodnej kauzy bol podmienený objednávkou odberateľa, spoločnosti ROSS Slovakia s. r. o., keď na základe presnej špecifikácie tovaru od tohto odberateľa sťažovateľka objednala dodanie tovaru od spoločností Tuscan s. r. o., a DSF consult, s. r. o., pričom dodanie tovaru sa malo podľa sťažovateľky realizovať a aj bolo realizované priamo odberateľovi na miesto určenia v Bratislave, a to na zákazky Tatra City Bratislava a Just Play. Realizácia celej obchodnej kauzy bola zo strany sťažovateľky preukázaná jednak účtovnými dokladmi a jednak výpoveďami svedkov, predovšetkým výpoveďou p. [REDAKOVANÉ] zo spoločnosti DSF consult, s. r. o., ktorý tvrdil, že spoločnosť IMAO electric, s. r. o., pozná, s touto spoločnosťou obchodovala DSF consult, s. r. o., v čase, keď bol jej konateľom, faktúru č. 2091108 vystavila táto spoločnosť, tovar na nej uvedený dodala priamo do Bratislavy odberateľovi IMAO electric, s. r. o., podpis na faktúre je jeho vlastný, pečiatka sa zhoduje, faktúra bola uhradená, t. j. potvrdil svedeckou výpoveďou uskutočnenie predmetného obchodu medzi IMAO electric, s. r. o., a DSF consult, s. r. o., ako aj výpoveďou p. [REDAKOVANÉ] zo spoločnosti ROSS Slovakia s. r. o., ktorý tvrdil, že má vedomosť o tom, že tovar bol na predmetné stavby dodaný, keďže ho na stavbe videl.

3.1 Správca dane, odvolací orgán, krajský súd a najvyšší súd podľa sťažovateľky zhodne uviedli, že dôvodom neuplatnenia nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona č 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) bolo neuznanie splnenia podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane spočívajúce v preukázaní, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobami uvedenými na faktúrach. Sťažovateľka zastáva názor, že jej tvrdenia

podložené listinnými dôkazmi a výpoveďami svedkov potvrdili reálne dodanie tovaru. Pri verifikácii skutočností a dokladov predkladaných sťažovateľkou správca dane podľa odkazu sťažovateľky konštatoval nepreukázanie sťažovateľkou tvrdených skutočností a svoje tvrdenie, s ktorým sa stotožnil aj najvyšší súd, o nereálnosti dodania tovaru oprel podľa sťažovateľky de facto len o tieto zistenia:

(i) informácie konateľov dodávateľských firiem a odberateľa neboli úplné pre komplexné posúdenie obchodov,

(ii) dodávateľské firmy v období po zrealizovaní obchodu boli nemajetné a nekontaktné,

(iii) dodávateľské firmy podali daňové priznania, v ktorých predaj a obstaranie tovaru neboli uvedené.

Sťažovateľka tvrdí, že k ustáleniu záveru o nereálnosti obchodov došlo zo strany správca dane a následne konajúcich orgánov bez dôkazov svedčiacich o opaku skutočností tvrdených vo vyjadreniach sťažovateľky a vyjadreniach svedkov potvrdzujúcich uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

3.2 Podľa názoru sťažovateľky neúplnosť, všeobecnosť či nejednoznačnosť v svedeckých výpovediach nemôže byť pripísaná na jej ťarchu, keďže podľa § 29 ods. 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vykonáva dokazovanie správca dane. Tento mal podľa sťažovateľky pre potreby verifikovania tvrdených skutočností možnosť svedkov vypočuť a pokiaľ ich výpovede považoval v tom čase za všeobecné či nejednoznačné a z tohto dôvodu za nedostatočné pre potvrdenie zákonných podmienok na uplatnenie daňových výdavkov na strane sťažovateľky, mal počas ich výsluchu vykonať kroky smerujúce k odstráneniu takýchto pochybností. Tieto kroky vykonané podľa sťažovateľky neboli a správca dane zrejme považoval výpovede za dostatočné. Ex post za stavu, kedy sa opätovné vypočutie svedkov javí ako problematické, je spochybňovanie vierolomnosti ich výpovede pre sťažovateľku poškodzujúce a bez dôkazov svedčiacich o opaku toho, čo uviedli svedkovia, sa javí ako účelové. Pochybnosti o pravdivosti výpovedí konateľov dodávateľských firiem nemôžu byť podľa presvedčenia sťažovateľky hodnotené ako opodstatnené len na tom

základe, že konateľ nemá presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činnosti spoločnosti, ktorej bol štatutárnym orgánom, keď už nemá dosah na jej účtovnú evidenciu. Takéto konštatovanie prekračuje rámec rozumnej miery vedomosti, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov.

3.3 Rovnako skutočnosť nemajetnosti a nekontaktnosti dodávateľských spoločností zistená zo stavu, ktorý nastal po zrealizovaní obchodu, podľa sťažovateľky neobstojí pri odôvodnení tvrdenia o nereálnosti dodania tovaru. Sťažovateľke nie je zrejmé, akou úvahou sa najvyšší súd riadil, keď konštatoval akceptovanie záverov správcu dane, že predmetní dodávatelia neboli v minulosti reálne fungujúcimi spoločnosťami. Sťažovateľke nie je zrejmé, na akom základe najvyšší súd spochybnil jej tvrdenia o jednaní so zástupcom dodávateľa, tvrdenia dodávateľa o zrealizovaní dodávok, existenciu registrácií dodávateľov na daňovom úrade, podávanie daňových priznaní, vystavovanie faktúr a ďalšie okolnosti, ktoré preukazujú reálnosť vykonávania obchodných činností spoločnosťami Tuscan s. r. o., a DSF consult, s. r. o. Tvrdenie najvyššieho súdu o neexistencii obchodných aktivít týchto spoločností v minulosti je podľa sťažovateľky len tvrdením bez akéhokoľvek pochopiteľného odôvodnenia.

3.4 Sťažovateľka je toho názoru, že dôvodom nesprávneho záveru správcu dane aj všeobecných súdov, t. j. záveru o neexistencii reálneho dodania tovaru a tak nesplnení podmienok na vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, je skutočnosť, že títo hodnotili daný obchodný prípad len z pohľadu dodania tovaru medzi sťažovateľkou a spoločnosťami Tuscan s. r. o., a DSF consult, s. r. o., t. j. podľa sťažovateľky bez posudzovania celej obchodnej kauzy dodania tovaru pre ROSS Slovakia s. r. o., pričom bez náležitého odôvodnenia svojvoľne konštatovali, že obchodné vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťou ROSS Slovakia s. r. o., netvorí základ uplatneného nároku sťažovateľky. Daňové orgány podľa sťažovateľky zároveň nepovažovali za dôvodné viesť ďalšie ňou navrhované dokazovanie u jej odberateľa ROSS Slovakia s. r. o., pretože nespochybnené dodanie fakturovaného tovaru tomuto odberateľovi nepotvrďuje, že tento tovar bol v skutočnosti dodaný sťažovateľke dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach. Sťažovateľka uvádza, že dodanie tovaru spoločnosti ROSS Slovakia s. r. o., bolo podľa názoru daňových orgánov bez pochyb. K uvedenému dospeli za stavu, kedy tieto orgány

vo svojich rozhodnutiach výslovne uvádzajú, že listinné dôkazy v podobe štandardných účtovných dokladov akceptovaných v rámci celospoločenskej obchodnej praxe (ako sú dodacie listy, faktúry a výpisy z účtov preukazujúce úhrady finančných záväzkov) ani v spojitosti so svedeckými výpoveďami relevantných zástupcov zúčastnených zmluvných strán neuznávajú ako dostatočné dôkazy svedčiace v prospech reálnej existencie obchodného vzťahu medzi Tuscan, s. r. o., DSF consult, s. r. o., IMAO electric, s. r. o., a ROSS Slovakia s. r. o., a s ním spojených plnení.

3.5 Sťažovateľka je toho názoru, že na základe deklarováných záverov mohol správca dane prijať iba dva závery a na ich základe správne rozhodnúť o vyrubení, resp. nevyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie september a november 2009:

(i) Dodávka tovaru na základe vzájomne prepojených obchodov od dodávateľov priamo spoločnosti ROSS Slovakia, s. r. o., bola uskutočnená a potom boli splnené podmienky na vznik práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ako aj podmienky na vznik povinnosti sťažovateľky odvieť k tomuto obchodu prináležiacu daň z pridanej hodnoty. V takomto prípade sa daň na vstupe započítala s daňou na výstupe, a preto nebolo možné sťažovateľke daň dorubiť;

(ii) Dodávka tovaru na základe vzájomne prepojených obchodov od dodávateľov priamo spoločnosti ROSS Slovakia, s. r. o., nebola uskutočnená a potom správca dane nemôže iba neuzať daň na vstupe a daň dorubiť, ale musí pri stanovovaní vlastnej daňovej povinnosti brať do úvahy i nereálnosť prijatia tržieb, z ktorých sťažovateľka daň z pridanej hodnoty odvieďa, teda musí postupovať v súlade s cieľom a princípmi daňového konania a tak, aby bolo nastolená taká situácia, aká by existovala v prípade nerealizovania tohto plnenia (sťažovateľka odkazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax plc z 21. 2. 2006 vzťahujúci sa na DPH).

3.6 Pri ktoromkoľvek z už uvedených záverov nemôže podľa sťažovateľky správca dane jej výslednú daňovú povinnosť zvýšiť dorubením dane v celom rozsahu, pretože existencia či neexistencia predmetného obchodu sa vždy musí odraziť tak v príjmovej, ako aj výdavkovej časti sťažovateľkinho účtovníctva, a preto sťažovateľka nemohla štát žiadnym spôsobom poškodiť a na dani z pridanej hodnoty z tohto titulu nič nedlhuje.

V tomto smere je podľa sťažovateľky rozhodnutie správcu dane v rozpore nielen so samotným zákonom o DPH, ale aj so základnými princípmi daňového konania.

3.7 Sťažovateľka zastáva názor, že odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu neprinieslo jednoznačné zdôvodnenie záverov správcu dane a krajského súdu konajúcich vo veci. Najvyšší súd podľa presvedčenia sťažovateľky svoje rozhodnutie neodôvodnil tak, že by tým odstránil uvedené rozpory vyplývajúce zo zistených skutočností či nedostatky vykonaných zisťovaní daňových orgánov. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu ani rozsudok krajského súdu podľa sťažovateľky nezodpovedajú ustanoveniu v tom čase platného a účinného § 157 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“). Ani z jedného rozsudku podľa sťažovateľky nevyplývajú relevantné dôkazy, o ktoré opreli samotné skutkové zistenie, že sťažovateľka nepreukázala opodstatnenosť svojho nároku. Najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku stotožnil s nesprávnymi a ústavne neprijateľnými závermi krajského súdu, prípadne k niektorým námietkam sa nevyjadril vôbec, aj keď tieto nemožno podľa názoru sťažovateľky považovať za samoučelné. V danom prípade najvyšší súd napriek opakovaným námietkam sťažovateľky v celom priebehu konania žiadnym spôsobom neobjasnil, prečo nebolo dôvodné vykonávať dokazovanie v tom smere, aby bolo možné posudzovať obchodný prípad dodania tovaru od dodávateľov sťažovateľky priamo k jeho odberateľovi ako celok, teda jednu obchodnú kauzu a postup správcu dane pri dorubení dane hodnotiť v kontexte tohto celkového pohľadu na obchodný prípad aj s jeho príjmovou aj výdavkovou časťou a ich dôsledkom na daňovú povinnosť sťažovateľky pri dani z pridanej hodnoty.

3.8 Odvolanie sa najvyššieho súdu na závery krajského súdu a výsledky dokazovania daňových orgánov nie je možné podľa sťažovateľky považovať za naplnenie ústavného práva na spravodlivý proces, a to z dôvodu, že samotné rozhodnutia správnych orgánov sú opísaním len vykonaných dôkazov, bez ich vyhodnotenia ako dôkazov jednotlivo a následne vo vzájomnej logickej súvislosti. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu v danom prípade sťažovateľka považuje za arbitrárny a svojvoľný, keďže právne závery v ňom vyslovené sú podľa jej názoru neodôvodnené, a to hlavne s ohľadom na charakter daňového konania, v rámci ktorého dochádza k zásahu do jej majetkovej sféry. Podľa sťažovateľky najvyšším súdom nebolo dostatočným spôsobom zdôvodnené, v čom spočívalo neunesenie dôkazného

bremena na strane sťažovateľky. Sťažovateľka považuje za neústavné, ak sa od nej vyžaduje, že na preukázanie svojich tvrdení má predkladať dôkazy nad rámec dôkazov v podobe účtovných dokladov vyplývajúcich z jej účtovníctva, ktorých špecifikácia je definovaná či už právnymi predpismi o účtovníctve, alebo zákonom o DPH. Popieranie vierohodnosti dokladov so zákonom vyžadovanými náležitosťami, či skôr potreba ich dopĺňania inými dôkazmi, zákonom bližšie nešpecifikovanými, stavia tieto doklady podľa sťažovateľky do pozície nevierohodných a ukladá tak daňovému subjektu povinnosti nad rámec zákonných povinností. Podľa sťažovateľky samotná definícia dôkazného bremena na strane daňového subjektu podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. ukladá daňovému subjektu povinnosť preukazovať viac, ako je vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov až za stavu, ak by ich vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť bola nepreukázaná, resp. spochybnená. V sťažovateľkinom prípade však správca dane podľa jej slov žiadnym spôsobom neuviedol konkrétne okolnosti, na základe ktorých hodnotí predložené účtovníctvo sťažovateľky ako nevierohodné, neúplné alebo nesprávne, teda de facto ničím nespochybňoval účtovníctvo sťažovateľky.

3.9 Sťažovateľka poukazuje na to, že konkrétnou skutočnosťou, na základe ktorej by bolo možné hodnotiť predložené účtovníctvo ako nevierohodné, neúplné alebo nesprávne, nie je neurčitosť vyjadrení zástupcov dodávateľov či nekontaktosť dodávateľov, s ktorou nemá sťažovateľka nič spoločné a nie je možné ju pripisovať na jej ťarchu. Na základe skutočnosti, že účtovný doklad bol vystavený nekontaktným subjektom, nemožno podľa sťažovateľky dospieť k záveru, že tovar týmto dodávateľom nebol dodaný.

4. Sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd o jej sťažnosti nálezom takto rozhodol:

*„1. Základné právo spoločnosti IMAO electric, s. r. o, na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf/73/2014, 2 Sžf/74/2014 z 20. apríla 2016 porušené boli.*

*2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf/73/2014, 2 Sžf/74/2014 z 20. apríla 2016 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.*

*3. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume 363,79 € na účet JUDr. Mariána Karáska, advokáta, do troch dní od právoplatnosti nálezu.“*

## 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 § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

6. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po

jej prijatí na ďalšie konanie (porov. napr. I. ÚS 105/06, II. ÚS 66/2011, III. ÚS 155/09, IV. ÚS 35/02).

### III.

7. Predmetom sťažnosti je predovšetkým námietka sťažovateľky, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny, svojvoľný, pretože právne závery v ňom vyslovené sú podľa názoru sťažovateľky neodôvodnené, a to hlavne s ohľadom na charakter daňového konania, v rámci ktorého dochádza k zásahu do majetkovej sféry sťažovateľky. Podľa sťažovateľky najvyšším súdom nebolo dostatočným spôsobom zdôvodnené, v čom spočívalo neunesenie dôkazného bremena na jej strane.

#### **1. Všeobecne k princípom základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie**

8. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený.

9. Pri rozhodovaní orgánov verejnej moci (t. j. aj súdov) o právach a povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v konkrétnom právom upravenom procese je nevyhnutné akcentovať princípy demokratického právneho štátu formujúce každé konanie. Tieto princípy nachádzame v čl. 46 a nasl. ústavy (právo na súdnu a inú právnu ochranu), ako aj v čl. 6 ods. 1 dohovoru (právo na spravodlivý proces).

9.1 Článok 46 ods. 1 ústavy je primárnou ústavnou bázou pre zákonom upravené konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky príslušných na poskytovanie právnej ochrany, a tým aj „bránou“ do ústavnej úpravy jednotlivých aspektov práva na súdnu a inú právnu ochranu zakotvených v čl. 46 až čl. 50 ústavy (porov. I. ÚS 117/05). Podľa stálej judikatúry ústavného súdu je účelom práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy), ako aj práva na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 dohovoru) zaručiť každému prístup k súdu, čomu zodpovedá povinnosť všeobecného súdu viazaného procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi, dodržiavanie ktorých je garanciou práva na súdnu ochranu, vo veci konať a rozhodnúť (porov. II. ÚS 88/01).

9.2 Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (porov. v tomto zmysle IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS 340/04, III. ÚS 32/07).

9.3 Súčasťou procesných záruk spravodlivého rozhodnutia, resp. minimálnych garancií procesnej povahy je, ako už bolo uvedené, taktiež právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany a z ktorého musí byť bez ohľadu na to, či sa odvolací (prípadne dovolací) súd stotožní a inkorporuje odôvodnenie rozhodnutí inštančne nižších súdov, zrejme, že sa zaoberal a vyjadril k esenciálnym otázkam vzťahujúcim sa na ním prejednávanú vec a neuspokojil sa bez ďalšieho so závermi inštančne nižších súdov [porov. napr. Helle v. Fínsko, č. 20772/92, rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

9.4 K čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa pri zákonom splnených podmienok na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad zákona zo strany súdu pri rozhodovaní o splnení

podmienok na podanie žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. napr. IV. ÚS 102/08).

## **2. K namietanému porušeniu čl. 46 ods. 1 ústavy**

10. Ťažiskovými argumentmi sťažovateľky v súdnom konaní bolo poukázanie na objednávku odberateľa, spoločnosti ROSS Slovakia, s. r. o., keď na základe presnej špecifikácie tovaru od tohto odberateľa sťažovateľka objednala dodanie tovaru od spoločností Tuscan, s. r. o., a DSF consult, s. r. o., pričom dodanie tovaru sa podľa sťažovateľky malo realizovať a aj bolo realizované priamo odberateľovi na miesto určenia v Bratislave, a to na zákazky Tatra City Bratislava a Just Play.

11. 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.).

11.1 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.

11.2 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.

11.3 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).

12. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že daňový úrad v priebehu správneho (daňového) konania, súčasťou ktorého bola vykonaná daňová kontrola, vykonal dokazovanie okrem listinných dôkazov (najmä faktúr a zmlúv) aj miestnym zisťovaním, ako aj zohľadnením výpovedí svedkov a konateľov obchodných spoločností, ktoré boli v rámci faktúr predložených sťažovateľkou uvedené ako obchodní partneri pri opísaných zákazkách.

12.1 Správne orgány v odôvodnení rozhodnutí konštatovali, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že vznikli pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami Tuscan, s. r. o., a DSF consult, s. r. o., v prospech platiteľa IMAO electric, s. r. o. Podľa daňových orgánov samotné predloženie dodávateľskej faktúry bez predloženia ďalších dôkazov nemožno považovať za hodnoverné preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia spoločnosťou Tuscan, s. r. o., a DSF consult, s. r. o.

12.2 Na uvedené odôvodnenie rozhodnutí a vysporiadanie sa správnych orgánov s námietkami sťažovateľky poukázal v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku reagoval na argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa preukázania uskutočnených zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami Tuscan, s. r. o., a DSF consult, s. r. o., v prospech sťažovateľky (platiteľa IMAO electric, s. r. o.).

12.3 S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nevysporiadaní sa s jej námietkami 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 na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy (k čl. 6 ods. 1 dohovoru pozri ďalej závery ústavného súdu).

13. Podľa sťažovateľky najvyšším súdom nebolo dostatočným spôsobom zdôvodnené, v čom spočívalo neunesenie dôkazného bremena na strane sťažovateľky.

13.1 Najvyšší súd v napadnutom rozsudku uviedol, že *„po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov a vykonaného dokazovania sa Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožnil s tým, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že predmetné dodávky tovarov boli uskutočnené prostredníctvom firiem DSF consult, s. r. o. a Tuscan s. r. o.. Správca dane aj žalovaný ani po doplnení dokazovania nemali k dispozícii také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali že dodávky tovaru boli vykonané práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach. Tento nedostatok nie je možné prehliadnuť s poukazom na tvrdené vyčerpanie dôkazného bremena žalobcu a tvrdenie o jeho nedôvodnom zaťažovaní dôsledkami toho, že jeho dodávateľia si neplnia svoje zákonné povinnosti ako podnikatelia. Tu treba zdôrazniť opakovane judikovanú zodpovednosť žalobcu ako podnikateľa za preverenie si, či mu tvrdený dodávateľ reálne mohol dodať a dodal predmetný tovar. Neboli preukázané žiadne okolnosti, ktoré by pri zachovaní bežnej miery opatrnosti mohli žalobcu viesť k dôvodnému presvedčeniu, že sa jedná o spoločnosti, reálne spôsobilé daný obchod zrealizovať. Rovnako ani z daňových priznaní tvrdených dodávateľov nevyplývalo, že by takýto obchod boli vykonali. Je na ťarchu žalobcu, že si dostatočným spôsobom nezabezpečil a nepreveril reálne dodanie tovaru (bez ohľadu na postup, keď tovar mal byť, resp. bol dodaný priamo jeho odberateľovi).“*

### 13.2 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.

13.3 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).

13.4 K dôkaznému bremenu v daňovom konaní existuje bohatá domáca 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.).

13.5 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, 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](http://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. “*

13.6 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).

13.7 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. 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/>).

13.8 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 s. 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 Misperceptions: 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).

13.9 V uvádzanom skutkovom stave sťažovateľka na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia odkázala na tvrdenia dodávateľa o zrealizovaní dodávok, existenciu registrácií dodávateľov na daňovom úrade, podávanie daňových priznaní, vystavené faktúry a ďalšie okolnosti, ktoré podľa nej preukazujú reálnosť vykonávania obchodných činností spoločnosťami Tuscan, s. r. o., a DSF consult, s. r. o.

13.10 V tomto smere je potrebné poukázať na čl. 246 smernice Rady 2006/112 ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“), ktorý ukladá daňovému subjektu povinnosť zabezpečiť vierohodnosť pôvodu faktúry („*Po celé obdobie uchovávanía faktúr musí byť zaručená vierohodnosť ich pôvodu a neporušenosť ich obsahu, ako aj ich čitateľnosť.*“), teda potvrdenie totožnosti dodávateľa, resp. poskytovateľa alebo vyhotoviteľa faktúry. Tento článok smernice bol transponovaný do právneho poriadku § 71

zákona o DPH, a tento má vplyv napríklad aj na odpočty DPH, ale aj na uvádzaný skutkový stav (v čase rozhodovania daňového úradu bola uvedená povinnosť zabezpečiť vierohodnosť faktúry upravená v § 71 ods. 3 zákona o DPH, pozn).

13.11 Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Podľa § 71 ods. 3 zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry.

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

13.13 Prevedené na skutkový stav v sťažovateľkinej veci, pri vykonaní daňovej kontroly správcovi dane bola sťažovateľka povinná preukázať reálnosť tvrdených obchodov záznamom o dodanej službe (napr. faktúrou alebo inými záznamami). Sťažovateľka na tento účel predložila faktúry vystavené dodávateľmi Tuscan, s. r. o., a DSF consult, s. r. o.

13.14 V tomto okamihu bolo na správcovi dane, aby v prípade, že mal pochybnosti o pravosti faktúry alebo pochybnosti o iných skutočnostiach súvisiacich s dodanou službou a predkladaným záznamom, konkretizoval svoje zistenia a pochybnosti a výhrady. Daňový úrad tak učinil v protokole č. 9312401/5/996/2012 zo 16. januára 2012, ku ktorému sa

sťažovateľka písomne vyjadrila, kde predniesla svoje tvrdenia k reálnosti uskutočnených obchodov.

13.15 Aj po doručení vyjadrenia sťažovateľky pretrvávali pochybnosti o preukázaní dodaných služieb. V rámci vyrubovacieho konania správca dane vyzval sťažovateľku (daňový subjekt IMAO electric, s. r. o.) výzvami č. 9312401/5/1587389/2012 a č. 9312401/5/1587700/2012 z 9. júla 2012 na splnenie si povinností, na predloženie dokladov a dôkazov hodnoverne preukazujúcich reálnosť zdaniteľných obchodov. Správca dane žiadal predložiť dôkazy týkajúce sa prepravy tovaru. Na predmetnú výzvu sťažovateľka odpovedala listom z 31. júla 2012. Správca dane následne vykonal ústne pojednávania s viacerými svedkami, ku ktorým sa sťažovateľka opakovane písomne vyjadrovala. V tomto momente konania bolo na sťažovateľke, aby v reakcii na priebeh vyrubovacieho konania hodnoverne preukázala reálnosť zdaniteľných obchodov aj inými dôkaznými prostriedkami (teda nielen predložením faktúr) preukazujúcimi jej tvrdenia o reálnosti zdaniteľných obchodov.

13.16 Sťažovateľka sa na ústne pojednávanie 15. januára 2013 nedostavila, dôkazy získané v rámci vyrubovacieho konania, ako aj pripomienky boli so sťažovateľkou prerokované na ústnom pojednávaní 10. októbra 2012. Správca dane dospel k záveru, že v rámci vyrubovacieho konania sa vysporiadal so všetkými pripomienkami daňového subjektu, pričom podľa správca dane nedošlo zo strany sťažovateľky ani po opakovaných výzvach k predloženiu dokladov a dôkazov hodnoverne preukazujúcich reálnosť zdaniteľných obchodov.

13.17 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.

13.18 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 sťažnosti na ďalšie konanie.

### **3. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa č. 6 ods. 1 dohovoru**

14. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru ESĽP 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 (príp. extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie dane, ktorú bola sťažovateľka povinná platiť na základe daňových právnych predpisov v spojení s jej podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porov. Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd odmieta sťažnosť v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

### **4. Záver**

15. Úloha ústavného súdu sa v konaní podľa čl. 127 ústavy obmedzuje predovšetkým na kontrolu zlučiteľnosti interpretácie a aplikácie zákonov všeobecnými súdmi (vrátane ich procesného postupu) s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (porov. I. ÚS 17/01, II. ÚS 137/08, III. ÚS 328/08, IV. ÚS 11/2010). Skutkové alebo právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu zásadne len v miere posúdenia, či tieto sú zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a teda z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň majú za následok porušenie základného práva alebo slobody (porov. I. ÚS 12/05, II. ÚS 410/06, III. ÚS 119/03, IV. ÚS 238/07).

15.1 Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní 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 sťažnosť sťažovateľky podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 15. marca 2017