



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 255/2020-20

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 26. mája 2020 v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej (sudkyne spravodajkyne) a zo sudcov Rastislava Kaššáka a Miloša Maďara predbežne prerokoval ústavné sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti AL Agroservis, s. r. o., Vydrany 1093, IČO 36 280 208, zastúpenej advokátom JUDr. Tiborom Szakálom, Svätého Juraja 1386/36, Dunajská Streda, vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkami Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14 S 17/2017 z 28. júna 2018 a sp. zn. 14 S 10/2017 zo 17. mája 2018 a rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 23/2018 zo 17. apríla 2019 a sp. zn. 5 Sžfk 57/2018 z 12. decembra 2019 a takto

r o z h o d o l :

Ústavné sťažnosti obchodnej spoločnosti AL Agroservis, s. r. o., o d m i e t a .

Odôvodnenie :

I.

Vymedzenie napadnutých rozhodnutí a sťažnostná argumentácia

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 24. júla 2019 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti AL Agroservis, s. r. o., Vydrany 1093, IČO 36 280 208 (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Krajského súdu v Trnave (ďalej len „krajský súd“) sp. zn. 14 S 17/2017 z 28. júna 2018 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžfk 23/2018 zo 17. apríla 2019.

1.1 Z obsahu ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že sťažovateľka (žalobkyňa) sa žalobou v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 100304845/2017 z 15. februára 2017, ktorým potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 1670600/2016 z 3. novembra 2016, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 37 162,06 € za zdaňovacie obdobie október 2011, keďže vykonané rozsiahle dokazovanie nepreukázalo, že *„že daňový subjekt BELIEF, s. r. o. – deklarováný dodávateľ daňového subjektu (žalobcu) vlastnil tovar – repku olejnú uvedený na faktúrach č. FP1110006, FP1110007, FP1110008, FP1110009, FP1110010, FP1110011 a následne ho daňovému subjektu aj dodal, a preto žalobcovi nebolo uznané právo odpočítať si daň na základe týchto predložených dokladov“*. Zásadnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku, konkrétne, či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľku, ako aj to, či skutkový stav zistený správcom dane bol,

resp. nebol dostatočný na riadne posúdenie veci a následné rozhodnutie. Správca dane pri svojom rozhodovaní vychádzal z toho, že v prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúry, na základe ktorej si platiteľ dane uplatnil odpočítanie dane, nie je uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia dokladov nie je dôkazom, že tovar bol skutočne nadobudnutý od deklarovaného dodávateľa. Daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve od osoby a pre osobu uvedenú na faktúre.

1.2 Krajský súd napadnutým rozsudkom žalobu sťažovateľky zamietol ako nedôvodnú, pričom konštatoval, že *„odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa podrobne vysporiadal s odvolacími námietkami, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu a v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia“*.

1.3 Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol, pričom konštatoval, že odpočítanie dane nenastáva *ex lege*, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správca dane je výnimkou, na ktorej uplatnenie v danom prípade neexistoval žiaden dôvod.

2. Dňa 6. apríla 2020 bola ústavnému súdu doručená ďalšia ústavná sťažnosť sťažovateľky, ktorou namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom krajského súdu sp. zn. 14 S 10/2017 zo 17. mája 2018 a rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžfk 57/2018 z 12. decembra 2019.

2.1 Z obsahu ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že sťažovateľka sa žalobou v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva č. 100203865/2017 z 2. februára 2017, ktorým potvrdilo

rozhodnutie správcu dane č. 104040946/2016 z 5. októbra 2016, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil rozdiel na DPH v sume 126 035,12 € za zdaňovacie obdobie máj 2012, keďže vykonané rozsiahle dokazovanie nepreukázalo, že *„že daňový subjekt BELIEF, s. r. o. – deklarováný dodávateľ daňového subjektu (žalobcu) vlastnil tovar – repku olejnú uvedený na faktúrach č. FP1200050, PP1200051, FP1200052, FP1200053, FP120004, FP1200055, FP1200056, FP1200057, FP1200058, FP1200059, FP1200060, FP1200061 a následne ho daňovému subjektu aj dodal, a preto žalobcovi nebolo uznané právo odpočítať si daň na základe týchto predložených dokladov“*. Zásadná sporná otázka medzi účastníkmi konania bola identická ako v predchádzajúcom vyrubovacom konaní.

2.2 Krajský súd napadnutým rozsudkom žalobu sťažovateľky zamietol ako nedôvodnú, pričom konštatoval, že *„odôvodnenie napadnutého rozhodnutia splňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa podrobne vysporiadal s odvolacími námietkami, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu a v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia“*.

2.3 Najvyšší súd napadnutým rozsudkom s poukazom na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 23/2018 zo 17. apríla 2019 kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol.

3. Ústavný súd uznesením č. k. PLs. 23/2020-9 z 13. mája 2020 rozhodol o spojení ústavných sťažností sťažovateľky na spoločné konanie.

4. Sťažovateľka so závermi krajského súdu a najvyššieho súdu nesúhlasí a opakujúc argumenty, ktoré vzniesla v konaniach pred týmito súdmi, v ústavnej sťažnosti namieta, že dožadovať sa od sťažovateľky ako daňového subjektu úplnej identifikácie predchádzajúceho vlastníka tovaru pred dodávateľom nemá oporu v zákone. Nositeľom oprávnení, t. j. sledovania a kontrolovania výrobných a obstarávacích procesov u iných daňových subjektov, predchádzajúcich dodávateľov predchádzajúcich vlastníkov –

obchodných partnerov, nie je kontrolovaný daňový subjekt. Správca dane si musí pri vedení dokazovania, pri hodnotení dôkazov uviesť rozsah reálnych zákonných práv a oprávnení kontrolovaného daňového subjektu voči iným daňovým subjektom pri vstupovaní do obchodných kontraktov a ich realizácii. Sťažovateľka nepopiera názor a tézu opakovane vyslovenú v odôvodnení rozsudkov všeobecných súdov, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, čo vlastne daňový subjekt splnil, ale predkladať dôkazy nad tento rámec nie je v reálnej moci sťažovateľky, lebo daňový subjekt nad tento rámec už právne prostriedky na zabezpečenie dôkazov nemá. V okolnostiach daných vecí problém vlastníctva tovaru obchodnej spoločnosti BELIEF s. r. o. v plnej miere znáša a zaťažuje správcu dane, ktorý nepotvrdil, že by zo strany sťažovateľky došlo ku konaniu, ktoré má byť súčasťou daňového podvodu. Krajský súd a najvyšší súd tým, že bez zdôvodnene uvážlivých dôvodov odmietli argumentáciu sťažovateľky, porušili jej právo na presvedčivé súdne rozhodnutie. Najvyššiemu súdu sťažovateľka navyše vytýka, že nenáležitým spôsobom posúdil skutkovú a právnu stránku rozhodnutí a postupu správnych orgánov v otázke komunikácie s daňovým subjektom.

5. Vzhľadom na uvedené sťažovateľka v petite ústavných sťažností navrhuje, aby ústavný súd po prijatí vecí na ďalšie konanie vo veci samej nálezom vyslovil porušenie jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkami krajského súdu sp. zn. 14 S 17/2017 z 28. júna 2018 a sp. zn. 14 S 10/2017 zo 17. mája 2018 a rozsudkami najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 23/2018 zo 17. apríla 2019 a sp. zn. 5 Sžfk 57/2018 z 12. decembra 2019, aby napadnuté rozsudky krajského súdu a napadnuté rozsudky najvyššieho súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a aby sťažovateľke priznal náhradu trov konania. Sťažovateľka zároveň navrhuje, aby ústavný súd odložil vykonateľnosť napadnutých rozsudkov krajského súdu a napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu.

II.

Právomoc ústavného súdu a ústavnoprávne východiská v judikatúre ústavného súdu

6. Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

7. 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.

8. Podľa čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon. Týmto zákonom je s účinnosťou od 1. marca 2019 zákon č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 413/2019 Z. z. (ďalej len „zákon o ústavnom súde“).

9. Podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak.

10. 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.

11. Právomoc ústavného súdu konať a rozhodovať podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je založená na princípe subsidiarity, v zmysle ktorého ústavný súd o porušeníach základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd rozhoduje len v prípade, ak je vylúčená právomoc všeobecných súdov, alebo v prípade, ak by účinky výkonu tejto právomoci všeobecnými súdmi neboli zlučiteľné s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou. Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy (čl. 124 a čl. 142 ods. 1 ústavy) vyplýva, že ústavný súd nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov, ktorých sústavu završuje najvyšší súd (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Pri uplatňovaní právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyведенé závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 19/02, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). Úlohou ústavného súdu rovnako nie je chrániť občana pred skutkovými omylmi všeobecných súdov, ale chrániť ho pred takými zásahmi do jeho práv, ktoré sú z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné (I. ÚS 17/01).

III.

Posúdenie vecí ústavným súdom

12. Predmetnom ústavných sťažností je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkami krajského súdu sp. zn. 14 S 17/2017 z 28. júna 2018 a sp. zn. 14 S 10/2017 zo 17. mája 2018 a rozsudkami najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 23/2018 zo 17. apríla 2019 a sp. zn. 5 Sžfk 57/2018 z 12. decembra 2019.

13. 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.

14. 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.

15. Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo prejednaná súdom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

III. 1 K namietanému porušeniu základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutými rozsudkami krajského súdu

16. Podľa § 132 ods. 1 zákona o ústavnom súde ak o ochrane základných práv a slobôd sťažovateľa vo veci, ktorej sa ústavná sťažnosť týka, je príslušný rozhodovať iný súd, ústavný súd uznesením ústavnú sťažnosť odmietne pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

17. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd konštatuje, že na preskúmanie napadnutých rozsudkov krajského súdu bol príslušný najvyšší súd, ktorého právomoc predchádzala právomoci ústavného súdu poskytnúť ochranu označeným právam sťažovateľky, preto ústavné sťažnosti sťažovateľky v časti týkajúcej sa namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutými rozsudkami krajského súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde z dôvodu nedostatku právomoci na jej prerokovanie.

III.2 K namietanému porušeniu základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu

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

a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03).

19. Najvyšší súd napadnutými rozsudkami rozhodoval o kasačných sťažnostiach sťažovateľky proti rozsudkom krajského súdu sp. zn. 14 S 17/2017 z 28. júna 2018 a sp. zn. 14 S 10/2017 zo 17. mája 2018 vydaným v konaniach o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy (body 1.1 až 1.3 a 2.1 až 2.3). Podstatným pritom bolo posúdenie, či skutkový stav zistený správcom dane v daňovom konaní bol, resp. nebol dostatočný na riadne posúdenie veci a následné rozhodnutie podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, ako aj to, či v daňovom konaní nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľku.

20. Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012).

21. „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 (porovnaj Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach,

2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). 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. 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.“ (I. ÚS 480/2017).

22. Vyubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Za účel vyubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyubenie dane. K vyubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl.) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl.). Výsledkom vyubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyubenej dani. Na vyubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia daňového konania (§ 58 až 66).

23. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyubovacom konaní určí sumu alebo rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

24. K výsledkom vyubovacieho konania správca dane dôjde správnu úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyubovacieho konania vysloviť záver o vyubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky

ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 47/2007 z 21. novembra 2007).

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

26. Pre porovnanie možno poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, v ktorom uviedol, že „... *daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).*

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může

vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, 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.“

27. Zároveň netreba opomínat', že Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach opakovane judikuje, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112/ES, preto sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie; prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. V tejto súvislosti Súdny dvor Európskej únie napr. v rozsudku z 13. februára 2014 vo veci C 18/13 (Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno osiguritelna praktika“ Sofija) vyslovil:

„1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady

na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

2. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť ex offio vzniknúť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpočet dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť ňou sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

3. Smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tej istej smernice od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom.“

28. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd po oboznámení sa s obsahom napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu konštatuje, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému

dane z pridanej hodnoty), ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnuté rozsudky najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárne v tom smere, že by závery nimi formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnuté rozsudky nereflektovali ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačných sťažnostiach sťažovateľky alebo nezohľadnili jej tvrdenia o nevysporiadaní sa s jej námietkami. Aj podľa názoru ústavného súdu je potrebné právne úkony správcu dane vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší súd (resp. krajský súd) poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel k záveru, že sťažovateľka v daňovom konaní nepreukázala oprávnenosť odpočítania DPH z predložených faktúr, nemožno konštatovať, že napadnuté rozsudky odôvodnil nedostatočne.

29. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010).

30. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavné sťažnosti sťažovateľky v časti týkajúcej sa namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

III.3 K namietanému porušeniu práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami krajského súdu a napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu

31. Ako bolo uvedené, článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného

práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej (resp. civilnej) časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru ESĽP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (*hard core of public-authority prerogatives*) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory 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. Európsky súd pre ľudské práva vo veci Ferrazzini proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“. V tom istom rozhodnutí však ESĽP pripomenul, že dohovor „je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a Súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov“.

32. Ústavný súd sa stotožňuje s názorom ESĽP, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. V tejto súvislosti je preto potrebné zohľadniť spoločenské pomery, ktoré podmieňovali podobu dohovoru v období jeho vzniku, pričom vývoj judikatúry ESĽP postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami (I. ÚS 314/2015).

33. Vzhľadom na obsah ústavných sťažností a predmet rozhodovania všeobecných súdov vymedzený v I. časti tohto uznesenia ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany

správca dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda 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 (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017).

34. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavné sťažnosti sťažovateľky v časti týkajúcej sa namietaného porušenia práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami krajského súdu a napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

35. Vzhľadom na odmietnutie ústavných sťažností ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 26. mája 2020

Jana Baricová
predsedníčka senátu