



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 784/2015-9

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 2. decembra 2015 v senáte zloženom z predsedu Sergeja Kohuta, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej a sudcu Lajosa Mészárosa (sudca spravodajca) predbežne prerokoval sťažnosť [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpeného Mgr. Jurajom Bugalom, Advokátska kancelária Bugala - Ďurček, s. r. o., Drotárska cesta 102, Bratislava, vo veci namietaného porušenia jeho 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. 8 Sžf 57/2012 z 26. septembra 2013 a takto

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

Sťažnosť [REDACTED] [REDACTED] 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 8. januára 2014 doručená sťažnosť [REDACTED] [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľ“) vo veci namietaného porušenia jeho 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. 8 Sžf 57/2012 z 26. septembra 2013 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že 28. decembra 2009 Daňový úrad Piešťany (ďalej len „daňový úrad“) vydal rozhodnutie č. 648/230/57959/09/Jaš (dodatčný platobný výmer), ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 39 509,22 eur a nepriznal daňovému subjektu nadmerný odpočet vo výške 42 186,22 eur. Dňa 5. januára 2010 sťažovateľ podal proti uvedenému rozhodnutiu daňového úradu odvolanie na Daňovom riaditeľstve Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“), ktoré rozhodnutím z 24. marca 2010 č. 1/227/2457-36710/2010/990458-r potvrdilo rozhodnutie daňového úradu.

2.1 Dňa 24. mája 2010 podal sťažovateľ na Krajskom súde v Trnave (ďalej len „krajský súd“) žalobu o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia daňového riaditeľstva. Dňa 21. júna 2012 krajský súd zamietol uvedenú žalobu rozsudkom č. k. 14 S 18/2010-85 z 21. júna 2012 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“). Dňa 6. augusta 2012 sťažovateľ podal proti rozsudku krajského súdu odvolanie najvyššiemu súdu.

2.2 Najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok krajského súdu č. k. 14 S 18/2010-85 z 21. júna 2012 a účastníkom konania nepriznal náhradu trov odvolacieho konania. Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol: *„Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, zistil, že daňová kontrola k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 sa začala 13. apríla 2010. O výsledku daňovej kontroly správca dane spísal protokol č. 648/320/52009/2009/Vara zo 4. novembra 2009, ktorý bol so žalobcom prerokovaný 21. decembra 2009. Žalobca sa v prekluzívnej lehote ôsmich pracovných dní v zmysle § 15 ods. 10 druhá a tretia veta zákona o správe daní písomne nevyjadril.*

*Správca dane dodatčným platobným výmerom č. 648/230/57959/09/Jaš zo dňa 28. decembra 2009 žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 39 509,22 Eur. Z dodatčného platobného výmeru vyplýva,*

že správca dane vyradil faktúry č. 08112701 z 27. novembra 2008, č. 08120301 z 3. decembra 2008, č. 08120104 z 1. decembra 2008, č. 08122203 z 22. decembra 2008, č. 08110503 z 5. novembra 2008, č. 08111103 z 11. novembra 2008 a č. 08120203 z 2. decembra 2008 vystavených od dodávateľa MS KOVOZBER, Čajkovského 16, Lučenec v celkovej sume 207 943,30 Eur (6 264 500 Sk) DPH 39 509,23 Eur (1 190 255 Sk) z dôvodu nenaplnenia podmienky vyplývajúcej z ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie DPH, nakoľko v priebehu daňovej kontroly nebol preukázaný reálny základ uvedenými faktúrami deklarovaneho zdaniteľného plnenia od dodávateľa MS KOVOZBER, s.r.o. Správca dane vo vzťahu k žalobcom uplatnenému odpočtu DPH z deklarovaneho dodania tovarov a služieb konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, z dôvodu nepreukázania reálneho základu predložených faktúr, t. j. neuskutočnenia zdaniteľného plnenia od osoby na faktúrach uvedenej t.j. od spoločnosti MS KOVOZBER, s.r.o. Žalovaný, resp. prvostupňový správny orgán - správca dane DÚ Piešťany, vykonal vo veci dokazovanie zákonným postupom, na základe ktorého potom dospel k záveru, že predmetné plnenie nemohol reálne vykonať na faktúrach uvedený dodávateľ spoločnosť MS KOVOZBER, s.r.o.

Najvyšší súd primárne poukazuje na to, že úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu k spôsobu dokazovania podľa zákona o správe daní. Zákon o DPH z dôvodov náročnosti a zložitosti pri kontrole dane z pridanej hodnoty stanovil pre dokazovanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri nárokoch z iných daní. Na splnenie podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty nestačí preukázať zdaniteľné plnenie len po formálnej stránke, ale je nevyhnutné preukázať aj reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

V predmetnej právnej veci nebola splnená materiálna zákonná podmienka, nakoľko žalobca nepreukázal reálnosť deklarovaneho zdaniteľného plnenia od dodávateľa na nich uvedených a ním predložených faktúrach, pričom žiadne ďalšie dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že predmetné dodanie tovaru a služieb vykonala spoločnosť MS KOVOZBER, s.r.o. správcovi dane nepredložil. Správca dane nemohol za žalobcu zistiť, kto

*bol skutočným dodávateľom žalobcu a aká osoba má byť v predmetných faktúrach uvedená ako dodávateľ tovarov a služieb žalobcovi. Nakoniec zo zákona o správe daní táto povinnosť jednoznačne podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní prináleží žalobcovi.*

*Konateľ dodávateľa žalobcu ██████████ odkazoval na osobu, ktorá nepotvrdila dodanie tovarov a služieb pre žalobcu a ani ██████████ - osoba s ktorou jednal žalobca nevedela uviesť, kto bol dodávateľom predmetného tovaru a služieb, hoci tovary a služby boli dodané a vykonané.*

*Podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý má preukázať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, nastupuje možnosť dohodnúť daň s daňovým subjektom, prípadne určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 5, ods. 6 zákona o správe daní). Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Faktúry, ktoré predložil žalobca, samé o sebe ešte nie sú preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko tieto doklady nie sú bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj reálne uskutočnené, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne realizované bolo alebo nie.*

*V daňovom konaní o odpočte dane z pridanej hodnoty sú na preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty kladené prísnejšie podmienky ako u iných druhov daní. Pre uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty musí žalobca splniť zákonné podmienky (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), ale je nutné aj preukázanie ich splnenia, t. j. reálne dodanie tovaru a služieb žalobcovi platiteľom DPH, v tomto prípade spoločnosťou MS KOVOZBER, s.r.o. Splnenie uvedenej zákonnej podmienky žalobca po vzniknutých pochybnostiach na základe preverovania zdaniteľných obchodov u jeho dodávateľa nepreukázal.*

*Nie je chybou správcu dane, že v súvislosti s preverením žalobcom deklarovaných tvrdení daňové doklady, ktoré je podľa § 76 ods. 1 zákona o DPH povinný uchovávať po*

*dobu 10 rokov od roka uskutočnenia zdaniteľného plnenia neodrážajú aj reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení od dodávateľa MS KOVOZBER, s.r.o. Žalobca pochybnosti vzniknuté v súvislosti s dodaním tovaru od tohto dodávateľa nevyvrátil.*

*Na základe uvedených skutočností je preto dôvodné konštatovanie daňových orgánov oboch stupňov a krajského súdu, že v predmetnej právnej veci nebolo preukázané, že skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu od dodávateľa MS KOVOZBER, s.r.o., čo by odôvodňovalo uplatnenie nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty.*

*Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane, vznik daňovej povinnosti, prípadne nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH (§ 1a písm. c/ v spojení s § 15 ods. 1 zákona o správe daní). Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane predchádzajúcej vyrubeniu daňovej povinnosti autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcou dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.*

*Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcou dane preverovaných skutočností. Preto 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.*

*V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany (pozri napríklad uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 z 1. marca 2012, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/25/2011 z 27. októbra 2011 a sp. zn. 4Sžf/25/2011 z 13. septembra 2011).*

*Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že preverenie deklarovaných zdaniteľných plnení u žalobcovho dodávateľa MS KOVOZBER, s.r.o. bolo konfrontované s výpoveďou štatutára, ktorý nevedel realnosť ním tvrdených zdaniteľných plnení správcovi dane preukázať a preto sa preverované zdaniteľné plnenia sa javia ako objektívne spochybnené.*

*Vychádzajúc z uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval vznesené námietky žalobcu za nedôvodné a jednomyselne dospel k záveru, že postup a rozhodnutie krajského súdu, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu, bol v súlade so zákonom o DPH, zákonom o správe daní a OSP, preto rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/18/2010-85 zo dňa 21. júna 2012 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 OSP potvrdil.“*

3. Sťažovateľ tvrdí, že zo strany najvyššieho súdu došlo k takej interpretácii a aplikácii dotknutých právnych predpisov, ktorá nie je zlučiteľná s ústavou, t. j. je z ústavného hľadiska neospravedliteľná, neudržateľná a v konečnom dôsledku by viedla k odmietnutiu spravodlivosti.

3.1 Sťažovateľ uvádza, že odvolací súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nevysporiadal s podstatnými relevantnými skutkovými a právnymi tvrdeniami sťažovateľa, ktoré formuloval v odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového súdu. Podľa názoru sťažovateľa v odôvodnení napadnutého rozsudku najvyšší súd len stroho konštatoval, že sa v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozhodnutia prvostupňového súdu. Medzi odôvodnením rozhodnutia prvostupňového súdu a konštatovaním najvyššieho súdu, že sa stotožňuje so závermi prvostupňového súdu, nie je podľa mienky sťažovateľa žiadna logická súvislosť.

3.2 Podľa sťažovateľa najvyšší súd jeho argumentáciu nechal vo svojom odôvodnení absolútne nepovšimnutú, ako keby v odvolaní ani nebola uvádzaná. Sťažovateľ zastáva názor, že najvyšší súd pri svojom rozhodovaní vo veci relevantne neprihliadol na dôkaz predložený sťažovateľom, a to na čestné vyhlásenie konateľa dodávateľa, [REDACTED].

3.3 Pokračujúc vo svojej sťažnosti, sťažovateľ dôvodí, že napadnutý rozsudok neobsahuje ani len stručné, jasné a výstižné vysvetlenie toho, či najvyšší súd tvrdenia sťažovateľa považoval za preukázané, hodnoverné, resp. prečo nie, akými úvahami a dôkazmi sa riadil, keď posudzoval skutočnosti vyplývajúce z tvrdení sťažovateľa, čo podľa sťažovateľa implikuje, že najvyšší súd sa vôbec nezaoberal skutočnosťami tvrdenými a preukazovanými sťažovateľom, čím mu zjavne odňal možnosť účinne konať pred odvolacím súdom a hájiť pred ním svoje záujmy. Uvedené pochybenie najvyššieho súdu podľa sťažovateľa rovnako zakladá aj porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a porušenie jeho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

3.4 Sťažovateľ v závere poukazuje na skutočnosti, ktoré podľa jeho názoru vzhľadom na nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku robia tento nepreskúmateľným a nezrozumiteľným. Podľa sťažovateľa napadnutý rozsudok obsahuje mnoho zistení, ale chýba v ňom jednoznačný záver správcu dane (a následne daňového riaditeľstva, krajského súdu aj najvyššieho súdu), z ktorého je možné vyvodiť, že deklarovaný obchod (obchody) sa medzi jednotlivými spoločnosťami neuskutočnil z presne

zisteného a popísaného dôvodu. Napadnutému rozsudku najvyššieho súdu podľa presvedčenia sťažovateľa chýba chronologické zhodnotenie zistených skutočností. Takto je podľa sťažovateľa nutné konštatovať, že správca dane rozhodnutie nedostatočne odôvodnil a vyhodnotil skutočnosti zistené pri kontrole, a preto sa rozhodnutie stáva nepreskúmateľné a je potrebné ho zrušiť. Z uvedeného je podľa sťažovateľa zrejmé, že dôvody napadnutého rozsudku sú nepreskúmateľné pre ich nedostatok, nezrozumiteľnosť a vzájomný vnútorný rozpor, pretože odôvodnenie podľa mienky sťažovateľa neobsahuje skutočnosti, ktoré boli podkladom napadnutého rozsudku, úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, a použitie právnych predpisov, na základe ktorých najvyšší súd rozhodoval.

4. Sťažovateľ navrhol vydať tento nález:

*„Základné právo sťažovateľa [redacted] [redacted], miesto podnikania [redacted], [redacted], na súdnu a inú ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní o odvolaní pod sp. zn.: 8Sžf/57/2012 zo dňa 26.09.2013 porušené bolo.*

*Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní o odvolaní pod sp. zn.: 8Sžf/57/2012 zo dna 26.09.2013, sa zrušuje vo všetkých výrokoch a vec sa vracia Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.*

*Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť sťažovateľovi [redacted] [redacted], miesto podnikania [redacted] [redacted], [redacted], [redacted], trovy právneho zastúpenia na účet Advokátskej kancelárie Bugala - Ďurček, s.r.o., do pätnásť dní od právoplatnosti tohto 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, reálnosť 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 námietka sťažovateľa, že najvyšší súd neposkytol ochranu ústavným právam sťažovateľa, keďže (i) sa nevysporiadal s podstatnými relevantnými

skutkovými a právnymi tvrdeniami sťažovateľa, a taktiež z dôvodu, že (ii) v napadnutom rozsudku chýba odkaz na jednoznačný záver správcu dane, z ktorého je možné vyvodiť, že deklarovany obchod (obchody) sa medzi sťažovateľom a dodávateľom neuskutočnil.

## **1. K relevantnej právnej úprave**

8. V záujme komplexného pohľadu na problematiku je korektné upozorniť, že problematiku vyrubovania dane alebo rozdielu dane správcom dane v intenciách rekapitulácie uvedeného skutkového stavu k dnešnému dňu reguluje primárne zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, konkrétne § 68 a nasl. (vyrubovacie konanie), ktorý k 1. januáru 2012 nahradil zákon 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 „zákona č. 511/1992 Zb.“) a v ňom v § 38 a nasl. upravené vyrubovacie konanie.

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

9. 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

zákonem, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený.

10. 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 ústave 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).

10.1 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).

10.2 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), najmä s ustanovením § 157 ods. 2 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „OSP“), v ktorom sú upravené náležitosti odôvodnenia rozsudku.

10.3 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 aj „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

10.4 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 (najmä Občianskym súdnym poriadkom) splnených podmienok na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Občianskeho súdneho poriadku 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).

10.5 V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na povahu a špecifiká správneho súdnictva podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (porov. IV. ÚS 127/2012).

**3. K nezohľadneniu námietok sťažovateľa a absencii odkazu na relevantné závery správnych orgánov v napadnutom rozsudku**

11. Ťažiskovými argumentmi sťažovateľa v súdnom konaní bolo poukázanie na faktúry vystavené dodávateľom prác - obchodnou spoločnosťou MS KOVOZBER, s. r. o., ako aj výpoveď a čestné vyhlásenie svedka [REDAKOVANÉ], konateľa dodávateľa. Sťažovateľ namieta, že najvyšší súd sa týmito argumentmi sťažovateľa nezaoberal a nedal na ne odpoveď. Sťažovateľ taktiež namieta, že z odôvodnenia najvyššieho súdu nie je poznať, na základe čoho správne orgány dospeli k záverom, že služby neboli sťažovateľovi dodané tým dodávateľom, ktorý je uvedený na vystavených faktúrach.

12. 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.).

12.1 Daňové konanie ako jedno zo správnych procesov 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.

12.2 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 vysporidal.

12.3 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).

13. 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) aj zisťovaním u platiteľa dane (t. j. u sťažovateľa) dňa 16. februára 2009 a 28. júla 2009, ďalej vypočutím svedka [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] dňa 30. júla 2009, dožiadaním Daňového úradu Lučenec zo 17. februára 2009 o preverenie vzniku daňovej povinnosti, dožiadaním Daňového úradu Banská Štiavnica z 9. marca 2009 a 7. apríla 2009 o vypočutie svedka [REDAKOVANÉ] a dožiadaním Daňového úradu Nováky z 13. mája 2009 o vypočutie svedka [REDAKOVANÉ]. Dožiadaný Daňový úrad Banská Štiavnica vypočul svedka [REDAKOVANÉ] dňa 27. marca 2009. Dožiadaný Daňový úrad Nováky vypočul svedka [REDAKOVANÉ] dňa 10. júla 2009. O ústnych pojednaniach a vypočutiach svedkov [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] bol sťažovateľ upovedomený, ústnych pojednání sa nezúčastnil a nevyužil právo klásť svedkom otázky. Správca dane (daňový úrad) oboznámil sťažovateľa so všetkými odpoveďami z dožiadaní od dožiadaných daňových úradov. O jednaniach so sťažovateľom spísal daňový úrad zápisnicu o ústnom pojednaní z 8. apríla 2009 a zápisnicu o miestnom zisťovaní z 28. júla 2009.

13.1 Správne orgány v odôvodnení rozhodnutí konštatovali, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že je v danom prípade spochybnená reálnosť deklarovaných obchodných prípadov, teda nie je preukázané, že zdaniteľné plnenie sťažovateľovi uskutočnil daňový subjekt MS KOVOZBER, s. r. o., ktorý je uvedený na daňových dokladoch, na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správne orgány predovšetkým skonštatovali, že ani výpovede svedkov hodnoverne nepreukázali, že by zdaniteľné plnenie sťažovateľovi uskutočnil daňový subjekt MS KOVOZBER, s. r. o.

13.2 Na uvedené odôvodnenie rozhodnutí a vysporiadanie sa správnych orgánov s námietkami sťažovateľa a jeho odkazom na výpovede svedka [REDACTED] a [REDACTED] [REDACTED] (s. 8 rozhodnutia daňového úradu a s. 5 rozhodnutia daňového riaditeľstva) poukázal v rozsudku krajský súd (s. 7 a 8) a rovnako v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd (s. 8 a 9 napadnutého rozsudku), pričom krajský súd vo svojom rozsudku, ako aj najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku reagovali na argumentáciu sťažovateľa týkajúcu sa preukázania dodania služieb dodávateľom MS KOVOZBER, s. r. o.

13.3 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 vecí a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľa alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľa o nevysporiadaní sa s jeho 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).

14. Sťažovateľ v odvolaní proti rozsudku krajského súdu taktiež kládol dôraz na argumentáciu, podľa ktorej dôkazné bremeno daňového subjektu v daňovom konaní nie je absolútne, a namietal, že na vyvrátenie skutočností vyplývajúcich z ním predložených faktúr znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

14.1 Najvyšší súd v napadnutom rozsudku poukázal na § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. a uviedol, že „v daňovom konaní o odpočte dane z pridanej hodnoty sú na preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty kladené prísnejšie podmienky ako u iných druhov daní. Pre uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty musí žalobca splniť zákonné podmienky (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), ale je nutné aj preukázanie ich splnenia, t. j. reálne dodanie tovaru a služieb žalobcovi platiteľom DPH, v tomto prípade spoločnosťou MS KOVOZBER, s.r.o. Splnenie uvedenej zákonnej

*podmienky žalobca po vzniknutých pochybnostiach na základe preverovania zdaniteľných obchodov u jeho dodávateľa nepreukázal.“.*

14.2 Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. (účinného v čase rozhodovania daňového úradu) daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

14.3 Ústavný súd prvotne poznamenáva, že citované ustanovenie § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je obsiahnuté v § 29, ktoré v čase jeho platnosti a účinnosti reglementovalo proces dokazovania v daňovom konaní vedenom správcom dane. V procese dokazovania podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa nerozlišuje, či bolo daňové konanie začaté z úradnej povinnosti alebo na základe návrhu (§ 2 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.). Proces dokazovania podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. súvisí so základnou zásadou daňového konania, 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 v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

14.4 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. přepracované 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.).

14.5 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 (náleží 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, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

14.6 Obdobné (až totožné) závery najvyšší správny súd 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 citovanú prejudikatúru).

14.7 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) 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/>).

14.8 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 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).

14.9 Aplikujúc tieto závery na prerokovávanú vec sťažovateľa, je potrebné odkázať aj na ďalšiu zákonnú právnu úpravu vzťahujúcu sa na skutkový stav v sťažovateľovej veci.

14.10 Podľa § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. (účinného v čase výkonu daňovej kontroly a čase rozhodovania daňového úradu) kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,

d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,

f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

14.11 V uvádzanom skutkovom stave sťažovateľ na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia sťažovateľovi daňovým subjektom MS KOVOZBER, s. r. o., predložil správcovi dane faktúry.

14.12 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 č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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 § 76 ods. 4 zákona o DPH, pozn).

14.13 Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu predbežného prerokovania sťažnosti ústavným súdom) 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 predbežného prerokovania sťažnosti ústavným súdom) zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry.

Podľa § 76 ods. 4 zákona o DPH účinného do 31. 12. 2009 osoby podľa odsekov 1 až 3 sú povinné pri uchovávaní faktúr zaručiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry po celú dobu úschovy.

14.14 V neposlednom rade je možné poukázať na § 70 zákona o DPH, ktorý ukladá (a rovnako ukladal aj v čase 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.

14.15 Prevedené na skutkový stav v sťažovateľovej veci, pri vykonaní daňovej kontroly správcom dane bol sťažovateľ povinný preukázať dodanie služby záznamom o dodanej službe (napr. faktúrou alebo inými záznamami). Sťažovateľ na tento účel predložil faktúry vystavené dodávateľom MS KOVOZBER, s. r. o. V tomto okamihu bolo na správcovi dane, aby v prípade, ak mal pochybnosti o pravosti faktúry alebo pochybnosti o iných skutočnostiach súvisiacich s dodanou službou a predkladaným záznamom, konkretizoval svoje zistenia, pochybnosti a výhrady. Daňový úrad tak urobil zaslaním protokolu o vykonaní daňovej kontroly č. 648/320/52099/2009/Vara zo 4. novembra 2009. Protokol bol so sťažovateľom prerokovaný a doručený sťažovateľovi 21. decembra 2009. Zároveň daňový úrad oboznámil sťažovateľa so všetkými odpoveďami z dožiadaní od dožiadaných daňových úradov, ktoré boli uskutočnené na účely preverenia skutočností uvedených vo faktúrach predložených sťažovateľom. O rokovaníach so sťažovateľom spísal daňový úrad zápisnicu o ústnom pojednávaní z 8. apríla 2009 a zápisnicu o miestnom zisťovaní z 28. júla 2009.

14.16 Na základe týchto skutočností predložených správcom dane existovali dôvodné pochybnosti o dodaní služby obchodnou spoločnosťou MS KOVOZBER, s. r. o., teda pochybnosti o súlade skutočného stavu veci so stavom deklarovaným vo faktúrach.

14.17 V tomto momente konania bolo na sťažovateľovi, aby preukázal svoje tvrdenia o dodaní služby (prác) konkrétnym dodávateľom aj inými dôkaznými prostriedkami (teda nielen predložením samotnej faktúry) preukazujúcimi jeho tvrdenia a vierohodnosť skutočností uvedených vo faktúrach (porov. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. účinného v čase rozhodovania daňového úradu). Sťažovateľ poukázal na čestné vyhlásenie svedka [REDAKOVANÉ] a navrhol vypočuť svedka [REDAKOVANÉ].

14.18 Správne orgány (daňový úrad a daňové riaditeľstvo) vykonali navrhované dôkazy formou dožiadania správnych orgánov o vypočutie svedkov. Po vykonaní týchto dôkazov však daňový úrad a daňové riaditeľstvo vyhodnotili tieto ako nedostatočné na preukázanie pôvodcu dodania služieb (prác) sťažovateľovi dodávateľom MS KOVOZBER, s. r. o., a to najmä vzhľadom na obsah výpovedí svedkov [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ].

14.19 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 v daňovom konaní v spojitosti s vecou sťažovateľa, keďže najvyšší súd výstižne k tejto právnej otázke uviedol svoj právny názor: „*Nie je chybou správcu dane, že v súvislosti s preverením žalobcom deklarovaných tvrdení daňové doklady, ktoré je podľa § 76 ods. 1 zákona o DPH povinný uchovávať po dobu 10 rokov od roka uskutočnenia zdaniteľného plnenia neodrážajú aj reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení od dodávateľa MS KOVOZBER, s.r.o. Žalobca pochybnosti vzniknuté v súvislosti s dodaním tovaru od tohto dodávateľa nevyvrátil. Na základe uvedených skutočností je preto dôvodné konštatovanie daňových orgánov oboch stupňov a krajského súdu, že v predmetnej právnej veci nebolo preukázané, že skutočne došlo k zdaniteľnému plneniu od dodávateľa MS KOVOZBER,*

*s.r.o., čo by odôvodňovalo uplatnenie nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty.“*

14.20 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 sťažovateľa po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie.

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

15. Právna vec sťažovateľa 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.

15.1 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 bol sťažovateľ povinný platiť na základe daňových právnych predpisov v spojení s jeho 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 odmietol sťažnosť v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

## 5. Záver

16. 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).

16.1 Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil v postupe a v právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol sťažnosť sťažovateľa 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 2. decembra 2015