



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 181/2017-8

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 Montauban, a. s., Tallerova 4, Bratislava, zastúpenej Advokátskou kanceláriou Bugala – Ďurček, s. r. o., Miletičova 5B, Bratislava, v mene ktorej koná advokát Mgr. Juraj Bugala, vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 81/2015 z 19. októbra 2016 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti Montauban, a. s., odmieta 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 26. januára 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti Montauban, a. s. (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 81/2015 z 19. októbra 2016 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok Krajského súdu v Trnave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 14 S 51/2014-103 z 12. marca 2015. Uvedeným rozsudkom krajského súdu bolo potvrdené rozhodnutie žalovaného – Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1100307/1/46459/2014/4884 z 24. januára 2014, ktorým finančné riaditeľstvo potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“ alebo „daňový úrad“) č. 9201402/5/1662102/2013/VrbI, ktorým sťažovateľovi (žalobcovi) vyrubil rozdiel dane v sume 700 000,00 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012, zároveň nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2012 v sume 699 868,26 eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 80 eur. Rozdiel dane v sume 150,54 eur pozostávajúci z časti nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2012 odpočítaného od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období apríl 2012 v sume 131,74 eur uložil zaplatiť do 15 dní od právoplatného rozhodnutia.

2.1 Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol:

«Odvolačí súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom

za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní uvádza nasledovné.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 369/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len daňový poriadok) v znení účinnom v čase daňového konania, obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. 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 (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

Spôsob dokazovania v daňovom konaní upravuje ust. § 24 daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa ods. 2 cit. ustanovenia, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a

obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim (§ 24 ods. 4).

Podľa ust. § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty,

(1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Z obsahu administratívneho spisu súd zistil, že správca dane začal u žalobcu dňa 08.06.2012 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie marec 2012. Žalobcu vyzval na predloženie účtovných dokladov a podkladov na preukázanie nároku na vrátenie odpočtu DPH. Podkladom pre uplatnený nárok žalobcu je faktúra č. 12VF015 vystavená dňa 29.03.2012, splatná 31.12.2012, vystavená spoločnosťou G-STAR 300 s.r.o. na sumu 4 200 000 €, na základe kúpnej zmluvy zo dňa 29.03.2012, titulom predaja nehnuteľností zapísaných na ■■■■■, katastrálne územie ■■■■■. Z dokladov a zadovážených dôkazných prostriedkov správcu dane mal súd za preukázané, že v reťazci nadobúdateľov nehnuteľností zapísaných na ■■■■■ nedochádzalo k riadnej úhrade dohodnutých kúpnych cien, pričom postupnosť bola nasledovná:

- 1/ v roku 2006 nadobudol nehnuteľnosti väčšinový akcionár žalobcu - [REDACTED], od predávajúceho (Hydrostav a.s.) za sumu 12 200 000 Sk (cca 404 956 €),
- 2/ dňa 21.09.2011 previedol [REDACTED] nehnuteľnosti na spoločnosť GAMA-EXPO s.r.o. za sumu 1 560 000 €, pričom z kúpnej ceny bola hotovostne uhradená len suma 60 000 €, žalobca si svoj nárok na doplatenie kúpnej ceny relevantným spôsobom neuplatnil,
- 3/ dňa 30.11.2011 previedla spoločnosť GAMA-EXPO s.r.o. nehnuteľnosti na spoločnosť G - STAR 300, s.r.o. za sumu 3 600 000 €, pričom kúpna cena nebola ani z časti uhradená,
- 4/ dňa 29.03.2012 previedla spoločnosť G-STAR 300 s.r.o. nehnuteľnosti na spoločnosť žalobcu za sumu 4 200 000 €, ktorá mala byť uhradená do konca roka 2012, nebola doposiaľ uhradená.

Postupní vlastníci predmetných nehnuteľností, napriek tomu, že nedochádzalo k finančnému plneniu v zmysle kúpnych zmlúv pri vykonávaní dokazovania uviedli, že si plnili daňovú povinnosť - uplatňovali si právo na odpočet DPH a prevádzali vlastníctvo na ďalší subjekt aj bez uspokojenia svojich pohľadávok od predchádzajúceho vlastníka. Je zrejmé, že k prevádzaniu vlastníctva k nehnuteľnostiam podľa bodu 2/ až 4/ popísaného vyššie v predchádzajúcom odseku, nedochádzalo v súvislosti s výkonom vlastnej podnikateľskej činnosti, (keďže žiaden zo zapojených subjektov nemá v predmete podnikateľskej činnosti kúpu a predaj nehnuteľností, realitnú činnosť) a k jednotlivým prevodom dochádzalo v krátkom časovom odstupe, keď finančný vklad nemohol byť z nájmov ani čiastočne uspokojený. Súd zároveň usúdil, že kúpna cena 4 200 000 € nemohla vychádzať z hodnoty nehnuteľnosti v nadväznosti na zisk z nájmu, na základe vypracovaného znaleckého posudku č. 9/2012 zo dňa 24.08.2012, pretože tento bol na základe objednávky žalobcu spracovaný až po uzatvorení kúpnej zmluvy.

V konaní takisto nebola zo strany žalobcu preukázaná relevantná snaha o získanie finančných prostriedkov na úhradu kúpnej ceny nehnuteľností ani žiaden relevantný úkon väčšinového akcionára žalobcu, predchádzajúceho vlastníka predmetných nehnuteľností, [REDACTED], za účelom získania ceny na základe kúpnej zmluvy zo dňa 21.09.2011 od spoločnosti GAMA-EXPO s.r.o. Z obsahu zadovážených dôkazov vyplýva, že

akcionári spoločnosti žalobcu sú úzko rodinne prepojení, konateľka žalobcu, [REDAKOVANÉ] je dcérou predchádzajúceho vlastníka nehnuteľností, [REDAKOVANÉ], ktorá, podľa jeho vlastného vyjadrenia, je informovaná, má všetky doklady a môže otca zastupovať aj na základe ústne udelenej plnej moci. Neobstojí preto domnienka, že žalobca nemohol vedieť o úkonoch predchádzajúcich vlastníkov nehnuteľností, o neplnení si zmluvných povinností a len o formálnosti realizovaných úkonov súvisiacich s postupnými prevodmi vlastníctva. O podnikateľskej opatrnosti, záujme na vytváraní zisku, čo je účelom podnikania, nesvedčí ani okolnosť, že cca 6 mesiacov po tom, ako [REDAKOVANÉ] „predal“ nehnuteľnosti za cenu 1 560 000 €, za ktoré nedostal kúpnu cenu, bez uplatnenia zriadeného záložného práva, tieto prostredníctvom rodinnej spoločnosti „kúpil“ za sumu 4 200 000 €, ktorú neuhradil ale odpočet DPH vo výške 700 000 € si uplatnil.

Na základe týchto zistení neobstojí tvrdenie žalobcu v odvolaní, že plnenia na vstupe bezprostredne súviseli s plneniami na výstupe. Javí sa preto logickým záver správcu dane, že zistené skutočnosti nasvedčujú zneužitiu práva vzhľadom na umelý charakter transakcií, ako aj personálne prepojenie platiteľov dane. Napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach zákona o DPH, úkony daňových subjektov viedli k získaniu daňovej výhody - čerpaniu nadmerného odpočtu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom a účelom zákona.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.

Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojmem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 24 daňového poriadku v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom 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“.

Žalobca v rámci daňového konania nepreukázal reálnu snahu o plnenie si svojich zmluvných povinností, že je zodpovedným podnikateľom, okrem ústneho deklarovania nepredložil žiaden dôkazný prostriedok preukazujúci snahu o získanie finančného krytia na úhradu kúpnej ceny, a teda že ku kúpe nehnuteľností dospel na základe zrelej úvahy po zohľadnení svojich možností a poctivom zámere.

Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečením ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom

dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03.), Bond House Systems (C-484/03). Súdny dvor taktiež vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Môžu sa preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu.

Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku

zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromysel'nosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil.

Odvolačiaci súd zdôrazňuje, že záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z.

V predmetnom prípade žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH) nevzniklo.

V danom prípade začal správa dane daňovú kontrolu dňa 06.08.2012 a táto bola ukončená doručením protokolu o zisteniach vyplývajúcich z daňovej kontroly, dňa 29.04.2013 (§ 46 ods. 8 a ods. 9, písm. a) daňového poriadku). Lehota na vykonanie kontroly nepresiahla jeden rok (§ 46 ods. 10). Tvrdenie žalobcu, že daňová kontrola trvala neprimerane dlho neobstojí, pretože neprekročila zákonom stanovenú lehotu. Na základe pripomienok a námietok žalobcu voči zisteniam vyplývajúcim z protokolu, správca dane vykonával ďalšie šetrenie v rámci vyrubovacieho konania, v ktorom takisto súd nezistil vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť vydaných rozhodnutí.

Súd z obsahu spisu takisto zistil, že žalobca nebol zo strany správcu dane neprimerane zaťažovaný zabezpečovaním dôkazných prostriedkov, tieto si obstaral aj správca dane vo vlastnej kompetencii. Zo spisu nebolo zistené, že by boli žalobcovi upierané jeho procesné práva, bol oboznámený s termínmi výsluchu svedkov, na ktoré sa nedostavil a z vlastnej vôle teda nevyužil možnosť klásť svedkom otázky.

Odvolačiaci súd takisto nezistil, že by postup správcu dane bolo voči nemu diskriminačný a, že by jeho prístup bol iný ako v prípade iných daňových subjektov.

K námietke žalobcu, týkajúcej sa nevykonania dokazovania prvostupňovým súdom senát odvolacieho súdu uvádza, že v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 druhá veta O.s.p.), pretože úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda či rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, 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.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil logickým zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Odvolací súd zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.»

3. Sťažovateľka v úvode svojej sťažnosti poukazuje na to, že v žalobe a na pojednávaní, ktoré sa vo veci konalo na krajskom súde, zdôraznila, že skutkový stav, ako ho

zhodnotil daňový úrad (a následne aj finančné riaditeľstvo), nepovažuje za dostatočne zistený, a navrhla doplnenie dokazovania výsluchom osôb – p. [REDAKOVANÉ] (v súvislosti s prevodom dotknutej nehnuteľnosti), p. [REDAKOVANÉ] (v súvislosti s okolnosťami, pre ktoré nedošlo k realizácii záložného práva) a jednotlivých nájomcov dotknutej nehnuteľnosti (v súvislosti s okolnosťami uzavierania nájomných zmlúv, ako aj s tým, prečo nedošlo k reálnemu užívaniu prenajatých nehnuteľností).

3.1 Sťažovateľka poukazuje na to, že na tom istom pojednávaní krajský súd bez vypočutia svedkov vyhlásil vo veci rozsudok. V ústnom ani písomnom vyhotovení rozsudku sa podľa názoru sťažovateľky však krajský súd s uvedeným návrhom na doplnenie dokazovania nijako nevysporiadal. Ide pritom o taký nedostatok odôvodnenia rozsudku, ktorý podľa sťažovateľky spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť.

3.2 Sťažovateľka ďalej dôvodí, že v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namietala, že hoci navrhla doplnenie dokazovania, krajský súd navrhované dôkazy nielenže nevykonal, ale ich nevykonanie ani nijako neodôvodnil.

3.3 Podľa sťažovateľky účelom ňou navrhovaných dôkazov bolo preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, keďže navrhnutými dôkazmi malo byť preukázané práve porušenie tak hmotnoprávných, ako aj procesnoprávných predpisov zo strany správcu dane v daňovom konaní. Správca dane podľa sťažovateľky nedostatočne zistil skutkový stav a vzhľadom na túto skutočnosť vec aj nesprávne právne posúdil, teda ním vydané rozhodnutie nemožno považovať za vydané v súlade so zákonom.

3.4 Napriek uvedenému si sťažovateľka dovoľuje uviesť, že si je vedomá aj toho, že nemusí byť porušením jej práv, ak sa súd nestotožní s jej názorom týkajúcim sa potreby doplnenia dokazovania. Podľa presvedčenia sťažovateľky je však neprípustné, aby sa účastník súdneho konania (v tomto prípade žalobca – sťažovateľka) dozvedel o dôvodoch nevykonania ním navrhovaného dôkazu až z rozsudku odvolacieho súdu.

3.5 Podľa sťažovateľky konkrétne došlo k znemožneniu realizácie práva žalobcu účinne sa brániť proti rozhodnutiu súdu vzhľadom na chýbajúce dôvody rozhodnutia (keďže

najvyšší súd a aj krajský súd znemožnili sťažovateľke reagovať na dôvod odmietnutia vykonania navrhovaných dôkazov), čím bola narušená zásada dvojinstančnosti konania.

3.6 Vzhľadom na uvedené je podľa sťažovateľky zrejmé, že bolo porušené jej právo na súdnu a inú ochranu a na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru, čo je dôvodom na to, aby ústavný súd napadnutý rozsudok a rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

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

„1. Základné právo spoločnosti Montauban, a.s.(...) na súdnu a inú ochranu a na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 19.10.2016, sp. zn. 3Sžf/81/2015 porušené bolo.

2. Uznesenie (správne má byť rozsudok, pozn.) Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 19.10.2016, sp. zn. 3Sžf/81/2015 sa zrušuje a vec sa vracia Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť spoločnosti Montauban, a.s. (...) trovy právneho zastúpenia vo výške 187,40 EUR /za jeden úkon právnej služby - podanie tejto sťažnosti/ 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 posúdenia ústavného súdu je predovšetkým kľúčová námietka sťažovateľky, že najvyšší súd v konaní o odvolaní nevykonal ňou navrhnutý dôkaz, a to výsluch svedkov.

8. Ako prvé ústavný súd uvádza, že hoci v napadnutom rozsudku a v celom priebehu daňového konania ide o majetkové práva sťažovateľky, sťažovateľka sa vo svojej sťažnosti nedomáha vyslovenia porušenia čl. 20 ústavy.

8.1 Ďalej ústavný súd poukazuje na to, že právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné, ktorým daňové konanie v prípade sťažovateľky nebolo, čiže v tejto časti namietaného porušenia čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom je potrebné sťažnosť bez ďalšieho odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú.

8.2 K formálnej stránke postupu a vydaniu napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd uvádza, že najvyšší súd postupoval podľa procesnoprávnych predpisov vzťahujúcich sa na rozhodovanie o odvolaní, aplikoval na vec sa vzťahujúce právne normy, napadnutý rozsudok bol vydaný vo forme predpokladanej zákonom a obsahuje zákonom predpísané náležitosti.

8.3 K materiálnej stránke napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd konštatuje, že pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti. Pokiaľ sťažovateľka namieta, že nedostala odpoveď na nevyhovenie jej návrhu na vypočutie konkrétnych svedkov v konaní pred súdmi, tak je potrebné konštatovať, že najvyšší súd zdôvodnil poukazom na zásady správneho súdnictva (*„v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia“* a *„úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda či rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy“*), prečo nebolo možné v priebehu súdneho konania vypočuť sťažovateľkou navrhovaných svedkov. Uvedený záver najvyššieho súdu je ústavne akceptovateľný.

8.4 Na záver (a nad rámec sťažovateľkiných námietok) ústavný súd uvádza, že sa v nedávnej minulosti opakovane zaoberal problematikou nepriznania nadmerných odpočtov za zdaňovacie obdobie správcami dane a vyrubovania daňových povinností na DPH zo strany správcov dane, resp. v širšom daňovom konaní, jeho princípmi a požiadavkami na riadny prieskum rozhodnutí daňových orgánov v rámci správneho súdnictva (pozri II. ÚS 784/2015, II. ÚS 437/2016, mutatis mutandis II. ÚS 205/2015). Ústavný súd hodnotí, že najvyšší súd v napadnutom rozsudku nijako nevybočil pri rozhodovaní veci sťažovateľky z medzí, ktoré podľa ústavného súdu (pozri v predchádzajúcej vete označené rozhodnutia) podmieňujú prieskum rozhodnutí daňových orgánov v rámci správneho súdnictva.

9. Na tomto základe ústavný súd 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