



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

IV. ÚS 611/2020-44

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Miroslava Duriša a Ladislava Duditša (sudca spravodajca) prerokoval podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky ústavnú sťažnosť sťažovateľa **G.I. SANDOP – s. r. o.**, Dopravná 2, Košice, IČO 36 569 259, zastúpeného advokátkou JUDr. Ivanou Surmánok, Floriánska 16, Košice, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 1 Sžfk 59/2018 z 21. januára 2020 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnej sťažnosti **n e v y h o v u j e .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť a argumentácia sťažovateľa

1. Ústavný súd uznesením č. k. IV. ÚS 611/2020-14 z 25. novembra 2020 prijal na ďalšie konanie ústavnú sťažnosť sťažovateľa, ktorou namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 1 Sžfk 59/2018 z 21. januára 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu“). V časti, v ktorej sťažnosť smerovala proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) č. k. 6 S 96/2016 z 22. februára 2018, ústavný súd ústavnú sťažnosť odmietol pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

2. Z obsahu ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že podstatnou skutkovou okolnosťou veci je fakt, že správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z faktúr za dodanie športových motorových vozidiel podľa dodávateľských faktúr č. 2012/12/01 a 2012/12/04 (ďalej aj „prijaté tovary“) v celkovej sume 40 000 eur z dôvodu, že sťažovateľ nepreukázal, že prijaté tovary a služby použil na ekonomickú činnosť, teda na dodávky tovarov a služieb platiteľa.

3. Sťažovateľ tvrdí a namieta, že najvyšší súd ako kasačný súd svoje rozhodnutie založil na nesprávnom právnom posúdení veci, pričom argumentuje takto:

3.1. Pre vznik nároku na odpočítanie dane je podstatné, aby prijaté tovary a služby mali priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné plnenie s nárokom na odpočítanie dane. Platiteľ dane musí vedieť objektívne preukázať všetky skutočnosti, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane, t. j. že prijaté tovary a služby bezprostredne súvisia s jeho ekonomickou činnosťou: „(Napríklad: Daňový subjekt má v predmete činnosti kúpu tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) alebo iným prevádzkovateľom živnosti (velkoobchod) a za týmto účelom nakúpi tovar – televízory v počte kusov 50. V prvých dvoch mesiacoch daňový subjekt predá 30 kusov televízorov, s väčším časovým odstupom predá daňový subjekt ďalších 15 kusov. Posledných 5 kusov sa daňovému subjektu nepodarí predáť, a tieto mu zostanú na sklade. Daňový subjekt má nárok na odpočítanie dane za prijaté tovary – televízory v počte kusov 50, aj napriek tomu, že reálne k predaju 5 kusov nedošlo, pretože prijatie tovarov – kúpa televízorov daňovým subjektom bezprostredne súvisí s jeho ekonomickou činnosťou).“ Z uvedeného považuje sťažovateľ za zrejmé, že bol v daňovom konaní povinný preukázať, že nadobudnuté tovary – športové motorové vozidlá bezprostredne súvisia s jeho ekonomickou činnosťou, a nie, ako si to nesprávne vyložil správca dane a kasačný súd, že daňový subjekt musí preukázať aj reálne použitie nadobudnutých tovarov na svoju ekonomickú činnosť. Preukázanie reálneho použitia nadobudnutého tovaru na jeho ekonomickú činnosť nie je zákonná hmotnoprávna podmienka pre vznik nároku na odpočet DPH. Tou je preukázanie, že nadobudnuté tovary bezprostredne súvisia s ekonomickou činnosťou sťažovateľa.

3.2. Najvyšší súd vec nesprávne právne posúdil, keď považoval za zákonný postup správcu dane vo vyrubovacom konaní, ktorým nevzal do úvahy listiny predložené sťažovateľom v prílohe podania zo 7. júna 2016, a to nájomnú zmluvu a prílohu k faktúre č. 14001 z 3. februára 2014, a vyslovil, že sťažovateľ sa sám s ohľadom na koncentračnú zásadu sformulovanú v § 46 ods. 8 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“) pripravil o možnosť vykonania a vyhodnotenia týchto dôkazov.

3.3. Kasačný súd vec nesprávne posúdil, keď považoval záver krajského súdu o správnosti vyhodnotenia dôkaznej situácie v daňovom konaní, ako aj o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane za súladný so zákonom. Je zrejmé, že správca dane navýšil dôkaznú povinnosť sťažovateľa i o preukazovanie takých skutočností, ktoré nie sú hmotnoprávnymi podmienkami pre vznik práva na odpočet DPH. Následne napriek skutočnosti, že sťažovateľ na tento účel predložil všetky jemu dostupné dôkazy, správca dane vyhodnotil, že sťažovateľ si túto svoju správcu dane svojvoľne uloženú povinnosť nesplnil. Sťažovateľ opätovne zastáva názor, že v daňovom konaní mal povinnosť preukázať bezprostrednú súvislosť medzi nadobudnutými tovarmi a jeho ekonomickou činnosťou a pre vznik nároku na odpočet DPH nie je povinný preukázať správcovi dane, že jeho podnikateľský záver bol v konečnom dôsledku aj úspešný. Rovnako tak sťažovateľ zastáva názor, že kasačný súd vec nesprávne právne posúdil, keď postup správcu dane, ktorým tento neprihliadol na dôkazy predložené sťažovateľom v rámci vyrubovacieho konania, označil za zákonný.

3.4. Sťažovateľ napokon poukazuje na záver vyplývajúci z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), ako aj ústavného súdu, že základné právo podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako

aj právo podľa čl. 6 dohovoru v sebe zahŕňajú aj právo na rovnosť zbrani, kontradiktórnosť konania a odôvodnenie rozhodnutia. Krajský súd aj kasačný súd svojím postupom hrubým spôsobom porušili jeho právo na súdnu ochranu i na spravodlivý proces.

4. Vo vzťahu k prijatej časti ústavnej sťažnosti sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd rozhodol, že jeho základné práva a slobody podľa čl. 46 ods.1 ústavy, čl. 6 ods. 1 dohovoru a čl. 36 ods. 1 listiny boli napadnutým rozsudkom porušené, navrhuje zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť na ďalšie konanie. Uplatňuje si aj náhradu trov konania.

II.

Vyjadrenia najvyššieho súdu a zúčastnenej osoby a replika sťažovateľa

5. Na výzvu ústavného súdu sa k ústavnej sťažnosti vyjadril najvyšší súd predložením písomného stanoviska predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana, ktoré je možno považovať za vyjadrenie najvyššieho súdu. Vyplýva z neho, že napadnuté rozhodnutie považuje najvyšší súd za riadne odôvodnené, najvyšší súd sa po stránke hmotného i procesného práva riadne vysporiadal s relevantnými sťažnostnými bodmi. Navrhuje ústavnej sťažnosti nevyhovieť.

6. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky sa k ústavnej sťažnosti písomne vyjadrilo ako zúčastnená osoba. Nepriznanie práva na odpočítanie DPH považuje za oprávnené, nestotožňuje sa s argumentáciou sťažovateľa a navrhuje ústavnú sťažnosť odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú.

7. Na vyjadrenie najvyššieho súdu reagoval sťažovateľ replikou z 28. januára 2021, v ktorej opakovane zdôraznil svoju argumentáciu obsiahnutú v ústavnej sťažnosti, zotrval na nej a navrhol, aby ústavný súd rozhodol v súlade s ústavnou sťažnosťou. Obsahovo obdobným spôsobom sťažovateľ reagoval aj na vyjadrenie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, v ktorom navyše poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie.

8. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) upustil od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s podaniami účastníkov a ich prílohami dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

III.

Relevantné ustanovenia právnych predpisov

9. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku (v znení účinnom do 30. júna 2016) daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

10. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku (v znení účinnom do 30. júna 2016) zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane

vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

11. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

12. Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

13. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) 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 písm. a) zákona o DPH 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 proti nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

14. Podľa § 51 ods. 2 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

IV.

Posúdenie dôvodnosti ústavnej sťažnosti

IV.1. Označené základné práva a prieskum v správnom súdnictve:

15. Podstatou posudzovanej časti ústavnej sťažnosti je namietané porušenie práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy a rovnocenne čl. 36 ods. 1 listiny) a práva na spravodlivé súdne konanie (čl. 6 ods. 1 dohovoru) rozsudkom najvyššieho súdu, ktorý podľa sťažovateľa nesprávne interpretoval právnu normu upravujúcu právo na odpočítanie DPH, čím nesprávne posúdil hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočítanie dane. Najvyšší súd navyše podľa sťažovateľa nesprávne odobril postup správcu dane a odvolacieho orgánu v procese dokazovania, konkrétne pri neprihliadnutí na dôkazy predložené sťažovateľom vo vyrubovacom konaní.

16. Podľa judikatúry ústavného súdu základné právo na súdnu ochranu zaručuje každému právo na prístup k súdu, ako aj konkrétne procesné garancie v konaní pred ním. Základného práva na inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy sa možno domáhať v medziach a za podmienok ustanovených vykonávacími zákonmi (I. ÚS 131/2018).

17. 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, proti 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).

18. Právo na spravodlivý proces a inú právnu ochranu je naplnené tým, že orgány verejnej moci v rozhodovacích procesoch zistia (po vykonaní dôkazov a ich vyhodnotení) skutkový stav a po použití relevantných právnych noriem vo veci rozhodnú za predpokladu, že skutkové a právne závery nie sú svojvoľné, neudržateľné a že neboli prijaté v zrejmom omyle orgánov aplikujúcich právo, ktorý by poprel zmysel a podstatu práva na spravodlivý proces. To platí aj vo vzťahu ku kontrole procesného postupu orgánu verejnej moci pri zisťovaní skutkového stavu.

19. 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, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, 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 z tejto zásady ESĽP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Rešpektujúc

uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľa správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o neuznanie jeho nároku na odpočítanie DPH (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 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), ústavný súd dospel k záveru, že na vec nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

IV.2. K subsidiarite ústavnej sťažnosti a rozsahu prieskumu ústavného súdu:

20. Právomoc ústavného súdu rozhodovať o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je založená na princípe subsidiarity, z ktorého vyplýva, že právomoc ústavného súdu poskytnúť ochranu základným právam a slobodám je daná iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhodujú všeobecné súdy. Ústavný súd sa pri uplatňovaní svojej právomoci riadi zásadou, že všeobecné súdy sú ústavou povolané chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť, a preto je právomoc ústavného súdu subsidiárna a nastupuje až vtedy, ak nie je daná právomoc všeobecných súdov (m. m. IV. ÚS 236/07, III. ÚS 514/2017).

21. Vyčerpanie opravných prostriedkov alebo iných právnych prostriedkov, ktoré zákon poskytuje na účinnú ochranu jeho základných práv a slobôd a na ktorých použitie je sťažovateľ oprávnený podľa osobitných predpisov, je jednou z podmienok prípustnosti sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, a teda aj podmienkou konania vo veci individuálnej ochrany základných práv a slobôd pred ústavným súdom [§ 55 písm. d) v spojení s § 132 ods. 2 zákona o ústavnom súde]. Výnimkou z tohto pravidla je situácia, keď sťažovateľ preukáže, že právne prostriedky, ktoré mu priznáva zákon na ochranu jeho základných práv a slobôd, nevyčerpal z dôvodov hodných osobitného zreteľa. Dôkazné bremeno pri preukazovaní dôvodov hodných osobitného zreteľa je na sťažovateľovi.

22. Subsidiarita ústavnej sťažnosti vo vzťahu k povinnosti sťažovateľa vyčerpať právne prostriedky, ktoré mu zákon priznáva na ochranu jeho práv (§ 132 ods. 2 zákona o ústavnom súde), sa nevzťahuje iba na formálne uplatnenie dostupného právneho prostriedku ochrany, ale aj na jeho konkrétny obsah. To znamená, že keď sťažovateľ v jemu dostupnom právnom prostriedku neuplatní námietky, ktoré uplatniť môže, a následne ich uplatní až v ústavnej sťažnosti, ústavný súd tieto námietky nie je oprávnený posudzovať pre ich neprípustnosť. Po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie a pri vecnom posudzovaní ústavnej sťažnosti sa zistenie dôvodov neprípustnosti ústavnej sťažnosti alebo jej časti prejaví v nevyhovujúcom výroku nálezu ústavného súdu.

23. V správnom súdnictve platí, že právoplatné rozhodnutie krajského súdu o správnej žalobe je možné napadnúť kasačnou sťažnosťou [§ 439 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)], ktorú možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon spôsobom, ktorý Správny súdny poriadok taxatívne vymedzuje v § 440 ods. 1 písm. a) až j). Jedným z dôvodov kasačnej sťažnosti je aj námietka, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP]. Tento dôvod sa podľa § 440 ods. 2 SSP vymedzuje tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie,

v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. V súlade s § 453 ods. 2 SSP je kasačný súd viazaný sťažnostnými bodmi.

24. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuplatnil zásadnú právnu námietku, ktorú prezentuje v ústavnej sťažnosti, a to konkrétne tvrdenie, že „*preukázanie reálneho použitia nadobudnutého tovaru na ekonomickú činnosť sťažovateľa nie je hmotnoprávnou podmienkou pre vznik nároku na odpočet DPH.*“. Vzhľadom na jej neuplatnenie v kasačnej sťažnosti k nej najvyšší súd pochopiteľne nezaujal (a ani nemohol zaujať) stanovisko. Ústavný súd však napriek tomu zaujal k tejto otázke stanovisko v bode 32 tohto nálezu.

25. Z dôvodov napadnutého rozhodnutia je, naopak, zrejmé, že sťažovateľ si v plnom rozsahu uvedomoval podmienenosť vzniku nároku na odpočet DPH osvedčením skutočnosti, že prijaté tovary použil na svoju ekonomickú činnosť. To vyplýva z bodu 10 napadnutého rozhodnutia, v ktorom najvyšší súd zhrnul obsah sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti. Ich podstatou bolo tvrdenie sťažovateľa, že sa mu podarilo preukázať prenájom motorových vozidiel do zahraničia a že predložením dôkazov o tejto skutočnosti vyčerpal svoje dôkazné bremeno, ktoré tak prešlo na daňové orgány. Sťažovateľ zároveň nemôže niest' zodpovednosť za vedenie účtovníctva tretieho subjektu.

26. Ústavný súd tak v dôsledku materiálneho uplatnenia zásady subsidiarity svojej právomoci nebol oprávnený vecne preskúmať a posúdiť už uvedenú námietku sťažovateľa (vecne argumentačne zhrnutú v bode 3.1 tohto rozhodnutia s jej následkami v bodoch 3.3 a 3.4). Oprávnenie ústavného súdu vykonať prieskum napadnutého rozhodnutia tak bolo limitované iba na otázku, či najvyšší súd ústavne akceptovateľným spôsobom odpovedal na obsah sťažnostných bodov (kasačnej sťažnosti, pozn.), v podrobnostiach na otázku splnenia povinnosti sťažovateľa preukázať skutočnosti v rozsahu § 24 ods. 1 daňového poriadku a na otázku vyčerpania dôkazného bremena sťažovateľa v daňovom konaní vo vzťahu ku skutočnostiam, na ktorých preukázanie bol vyzvaný.

IV.3. Východiská ústavnoprávneho prieskumu interpretácie podústavného práva:

27. Ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, preto pri uplatňovaní svojej právomoci v zásade nie je oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Všeobecným súdom prislúcha interpretácia a aplikácia podústavného práva, úlohou ústavného súdu je kontrolovať zlučiteľnosť účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie veci všeobecným súdom sa môže stať predmetom vecnej kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam.

28. K reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený stav veci použije ústavne súladne interpretovaná platná a účinná relevantná právna norma. Naproti tomu všeobecné súdy môžu zasiahnuť do základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy ústavne nekonformnou interpretáciou právnej normy, ale aj nesprávnou aplikáciou jednoduchého práva na skutkové zistenia prípadu. K porušeniu základného práva na súdnu ochranu dochádza v prípade, ak

by rozhodnutie všeobecného súdu bolo arbitrárne, a teda bolo prejavom zjavnej svojvôle pri výklade a aplikácii právnej normy, ak by výrok rozhodnutia nebol v súlade s priebehom konania alebo ak by rozhodnutie nebolo dostatočne odôvodnené.

29. Pri poskytovaní ochrany základnému právu sťažovateľa na súdnu ochranu preto ústavný súd posudzuje, či všeobecný súd pri podávaní výkladu aplikovanej právnej normy nepostupoval v zjavnom nesúlade so zaužívanými výkladovými metódami, spôsobom popierajúcim pravidlá formálnej logiky a extrémne vybočujúcim z účelu a zo zmyslu relevantnej právnej úpravy, a preto ústavný súd pristúpil k preskúmaniu napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu z hľadiska uvedených ústavnoprávnych východísk a hraníc zásahov do právomoci všeobecných súdov interpretovať podústavné právo.

IV.4. Posúdenie relevantných námietok sťažovateľa:

30. Pokiaľ ide o skutkové okolnosti veci, nebolo spochybnené nadobudnutie motorových vozidiel sťažovateľom od spoločnosti [REDAKOVANÉ] (čo zdôrazňuje najvyšší súd v bode 16 odôvodnenia). Dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie dane z predmetných tovarov na vstupe bolo nepreukázanie, že sťažovateľ použil vozidlá na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že zdrojom dôvodných pochybností daňových orgánov o existencii deklarovaného nájomného vzťahu boli konkrétne skutočnosti, že nájomca vozidiel ([REDAKOVANÉ]) nevykázal prijatie služby od sťažovateľa orgánom maďarskej daňovej správy a nebolo ani preukázané zaplatenie sťažovateľom vyúčtovaného nájomného vo výške 125 000 eur. Vo svojom súhrne sú tieto zistenia dôvodom na pochybnosť, či právny vzťah s nájomcom skutočne vznikol. Sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly nepredložil správcovi dane dôkazy preukazujúce, že nešlo len o fingovanú, „na papieri“ deklarovanú transakciu, ktorej cieľom malo byť vytvorenie dojmu o použití vozidiel na podnikanie pre účely uplatnenia odpočítania dane z nadobúdacej ceny na vstupe. Na základe týchto skutočností správca dane určil sťažovateľovi rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 40 000 eur za kontrolované zdaňovacie obdobie, keď mu neuznal právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou [REDAKOVANÉ] za predaj motorových vozidiel.

31. Pre vznik nároku na odpočítanie dane je podstatné, aby prijaté tovary a služby mali priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné plnenie s nárokom na odpočítanie dane. Platiteľ dane musí vedieť objektívne preukázať všetky skutočnosti, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane, to znamená aj to, že prijaté tovary a služby bezprostredne súvisia s jeho ekonomickou činnosťou. Podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že platiteľ dane prijme tovar alebo službu na účely svojho podnikania ako platiteľ dane (rovnako to uvádza aj správca dane vo svojom rozhodnutí z 9. júna 2016).

32. V prejednávanvej veci je zrejmé, že dodanie tovaru (motorových vozidiel) sa uskutočnilo v prospech sťažovateľa, pričom zamýšľaným nadobudnutím motorových vozidiel mal sťažovateľ (podľa svojich tvrdení) v úmysle vykonávať podnikateľskú činnosť spočívajúcu v tom, že tieto motorové vozidlá použije na zdaniteľné plnenia spočívajúce v ich predaji alebo prenájme ďalším subjektom v súlade s predmetom podnikania zapísaným v obchodnom registri. Sťažovateľ konal v okamihu, keď vynaložil výdavky na kúpu motorových vozidiel, ako zdaniteľná osoba, a preto má

pri tomto konaní v zásade právo na okamžité odpočítanie DPH zaplatenej z týchto dodávok tovaru, aj keby sa napokon táto podnikateľská činnosť, ktorá mala viesť k zdaniteľným plneniam (následný predaj alebo prenájom), neuskutočnila. Pre vznik nároku na odpočítanie dane v zásade postačuje, aby nadobudnutý tovar súvisel s podnikateľskou činnosťou daňového subjektu. Tento nárok je však obligatórne viazaný na povinnosť preukázať daňovým orgánom v prípade pochybností následné reálne použitie nadobudnutého tovaru pri výkone podnikateľskej činnosti. Samozrejme, že nie je vylúčené, že zdaniteľný obchod sa reálne môže prejavovať až s odstupom času, dovedy však musí byť tovar v stave potenciálne využiteľnom pre ekonomickú činnosť daňovníka.

33. Pre riadne posúdenie námietok sťažovateľa sa ústavný súd oboznámil s dôvodmi napadnutého rozhodnutia. Najvyšší súd správne konštatoval, že za použitie tovaru na zdaniteľné obchody je možné považovať odovzdanie motorových vozidiel do nájmu za odplatu inému platiteľovi, a to aj v inom členskom štáte. Takýto obchod však musí byť zo strany platiteľa dane deklarovaný spôsobom nevyvolávajúcim pochybnosti. Najvyšší súd sa dostatočným spôsobom vysporiadal s podstatnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, a to s tvrdením o vyčerpaní dôkazného bremena sťažovateľom, s námietkou neakceptácie dôkazov predložených vo vyrubovacom konaní, rovnako aj s tvrdením o nespravodlivom presune zodpovednosti za vedenie účtovníctva tretieho subjektu na sťažovateľa.

34. Pokiaľ ide o námietku neakceptovania dôkazov predložených sťažovateľom vo vyrubovacom daňovom konaní, najvyšší súd pripomenul, že sťažovateľ nevyužil možnosť predložiť dôkazy v priebehu daňovej kontroly a následne ani v lehote 15 dní od doručenia výzvy na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly. Zdôraznil koncentračnú zásadu sformulovanú v § 46 ods. 8 daňového poriadku, ktorá sa uplatnila vo vzťahu k dôkazom, ktoré pochádzajú z obdobia pred vyhotovením protokolu, ale boli predložené až po uplynutí zákonnej lehoty. To spôsobilo, že sťažovateľ sa sám pripravil o možnosť vykonania a vyhodnotenia dôkazov, ktoré predložil. Na námietku sťažovateľa o nemožnosti niesť zodpovednosť za povinnosti tretích osôb najvyšší súd zdôraznil dôkaznú povinnosť sťažovateľa na preukázanie splnenia podmienok pre uplatnenie odpočítania dane, o ktoré sa uchádza. Napokon zdôraznil mylnosť názoru sťažovateľa, že na doloženie použitia nadobudnutých tovarov stačí faktúra, pričom poukázal na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej formálny doklad nestačí na preukázanie deklarovanej transakcie, ak jej reálne uskutočnenie dôvodne spochybňujú iné skutočnosti (bod 22 rozhodnutia).

35. Podľa názoru ústavného súdu zvolil najvyšší súd ústavne akceptovateľný prístup pri odpovediach na námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti. Pokiaľ ide o výklad § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona o DPH, ústavný súd opakuje, že právo na odpočítanie dane vzniká platiteľovi dane (nadobúdateľovi, kupujúcemu a pod.) dňom, ktorý je zhodný s dňom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru – v čase vzniku daňovej povinnosti, ktorá korešponduje s momentom vzniku práva na odpočítanie dane. Podmienkou možnosti odpočítania dane je skutočnosť, že platiteľ dane použije obstarané tovary v súlade so svojou podnikateľskou činnosťou, teda na ďalšie dodávky tovarov a služieb, čo musí deklarovať daňovým orgánom v prípade pochybností.

36. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno v daňovom konaní, ústavný súd v minulosti vyslovil, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené

daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej (I. ÚS 377/2018).

37. Sťažovateľ napokon namietal, že správca dane v daňovom vyrubovacom konaní nevzal do úvahy listiny predložené sťažovateľom v prílohe jeho podania zo 7. júna 2016, a to nájomnú zmluvu z 1. januára 2013 uzavretú so spoločnosťou [REDAKOVANÉ] a prílohu k faktúre č. 14001 z 3. februára 2014 s identifikáciou vozidiel, ktoré mali tvoriť predmet nájmu, s odôvodnením, že ich sťažovateľ nepredložil v lehote určenej správcom dane v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že nepredložením dokladov najneskôr do 15 dní od doručenia výzvy sa sťažovateľ sám pripravil o možnosť vykonania a vyhodnotenia týchto dôkazov s ohľadom na koncentračnú zásadu sformulovanú v § 46 ods. 8 daňového poriadku.

38. Ustanovenie § 46 ods. 8 daňového poriadku upravuje postup správcu dane pri ukončení daňovej kontroly. Ústavný súd uznáva, že zákon s nepredložením vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu k protokolu nespája zákonné sankčné následky v podobe absolútneho neprihliadania na akékoľvek neskôr označené, resp. predložené dôkazy. Na porovnanie je potrebné uviesť, že takýmto odlišným spôsobom zákon formuluje koncentračnú zásadu normatívne na iných miestach daňového poriadku (napr. § 73 ods. 6 daňového poriadku, § 91 ods. 6 daňového poriadku), kde je neprihliadanie na skutočnosti predložené po uplynutí lehoty explicitne upravené.

39. Sťažovateľ spochybňuje neprihliadnutie na ním predložené dôkazy poukázaním na § 74 ods. 2 daňového poriadku, ktorý upravuje postup odvolacieho orgánu pri preskúmvaní napadnutého rozhodnutia. Uvedené ustanovenie ukladá odvolaciemu orgánu prihliadnúť pri rozhodovaní na skutkové a právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia.

40. Ústavný súd však v okolnostiach posudzovanej veci považuje výklad najvyššieho súdu za súladný s účelom zákona. Najvyšší súd odobril postup správcu dane, ktorý nevzal do úvahy listiny predložené vo vyrubovacom konaní prioritne s poukazom na „koncentračnú zásadu“ podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku, ale materiálne pritom vyhodnotil postup sťažovateľa v kontexte priebehu celej daňovej kontroly, keď mal sťažovateľ opakovane možnosť odstrániť existujúce pochybnosti správcu dane aj predložením dôkazov. Napokon nemožno opomenúť vecnú argumentáciu najvyššieho súdu vo vzťahu k potrebe riadneho preukázania deklarovanej transakcie v prípade spochybnenia jej uskutočnenia inými skutočnosťami.

41. Základným právom a zároveň aj povinnosťou kontrolovaného subjektu je predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia [§ 45 ods. 1 písm. c), resp. § 45 ods. 2

písm. d) a e) daňového poriadku]. Je legitímne predpokladať, že daňový subjekt aj bez ohľadu na možnú daňovú kontrolu disponuje potrebnými dokladmi, ktorými má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Zákon teda prioritne časovo limituje možnosť daňového subjektu tvrdiť a dokazovať do ukončenia daňovej kontroly, ktorá končí spravidla vyhotovením protokolu. Po jeho vyhotovení zákon poskytuje daňovému subjektu dodatočnú možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť ďalšie dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Toto oprávnenie je limitované lehotou, ktorú určí správca dane a ktorej zmeškanie nemožno odpustiť.

42. Ústavný súd preto považuje za ústavne udržateľný záver najvyššieho súdu, ktorý odobril postup správcu dane vo vyrubovacom konaní, keď neprihliadol na podanie sťažovateľa s listinami, ktoré mali pochádzať z obdobia pred vyhotovením daňového protokolu, s odôvodnením, že sťažovateľovi nič nebránilo predložiť ich počas daňovej kontroly. Tento záver nie je v rozpore so sťažovateľom citovaným § 74 ods. 2 daňového poriadku.

43. Ústavný súd tak po posúdení jednotlivých námietok sťažovateľa z hľadiska ich prípustnosti a vecnej opodstatnenosti dospel k záveru, že ústavnej sťažnosti nie je možné vyhovieť.

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

V Košiciach 14. decembra 2021

Libor DUEĽA
predseda senátu