



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 487/2017-19

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 9. októbra 2017 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o., Račianska 184/B, Bratislava, zastúpenej spoločnosťou LEGAL & CORP s. r. o., Gajova 11, Bratislava, konajúcou prostredníctvom konateľ a advokáta JUDr. Tomáša Dujčika, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 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. 1 Sžf 68/2016 z 27. júna 2017 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o. o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 27. septembra 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o., Račianska 184/B, Bratislava (ďalej len „sťažovateľka“, v citáciách aj „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1

a čl. 47 ods. 3 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. 1 Sžf 68/2016 z 27. júna 2017 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Sťažovateľka v sťažnosti uvádza, že Daňový úrad Bratislava (ďalej len „daňový úrad“) u nej vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za obdobie január – december 2007, január – december 2008, január – december 2009, január 2010, marec – december 2010. Protokol z daňovej kontroly bol sťažovateľke doručený 2. apríla 2013. Daňový úrad po ukončení vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 9104405/5/4408886/2013/Sia z 1. októbra 2013 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil sťažovateľke rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2008 vo výške 56 186,64 €.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu daňového úradu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“ alebo „žalovaný“) rozhodnutím č. 1100302/1/611614/2013/1042 z 20. decembra 2013 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“), ktorým potvrdilo rozhodnutie daňového úradu.

4. Následne sťažovateľka podala Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) žalobu, ktorou žiadala o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva.

Krajský súd o žalobe rozhodol rozsudkom č. k. 1 S 56/2014-120 zo 17. marca 2016 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) tak, že rozhodnutie finančného riaditeľstva v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol.

6. Sťažovateľka v sťažnosti ku skutkovému stavu a postupu správcu dane uviedla:

«Sťažovateľa oslovila (dnes už neexistujúca) obchodná spoločnosť [REDAKOVANÉ] za účelom odkúpenia zariadenia pizzerií [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ]. Po riadnej kontrole a odsúhlasení jednotlivých položiek predmetného zariadenia uzavreli sťažovateľ a spoločnosť [REDAKOVANÉ] kúpnu zmluvu, predmetom ktorej bolo odsúhlasené zariadenie. Po uplynutí určitého obdobia (cca 6 mesiacov), najmä z dôvodu, že sa tento obchod začal javiť ako nevýhodný, sa sťažovateľ rozhodol predmetné zariadenie predať a ako kupujúceho si zvolil spoločnosť [REDAKOVANÉ]. Po uhradení časti kúpnej ceny (približne 1/7 kúpnej ceny) spoločnosťou [REDAKOVANÉ] sťažovateľ zaslal tieto peňažné prostriedky obratom na účet spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Zvyšnú časť kúpnej ceny spoločnosť [REDAKOVANÉ] sťažovateľovi do dnešného dňa neuhradila. Keďže z predchádzajúcej obchodnej činnosti evidovala spoločnosť [REDAKOVANÉ] pohľadávky voči sťažovateľovi a sťažovateľ evidoval pohľadávku voči spoločnosti [REDAKOVANÉ] uzatvorili sťažovateľ a spoločnosť [REDAKOVANÉ] zmluvu o postúpení pohľadávok a urovnani z dňa 19.08.2009, na základe ktorej došlo k postúpeniu pohľadávky sťažovateľa voči [REDAKOVANÉ] na postupníka spoločnosť [REDAKOVANÉ].

Správca dane poukázal na skutočnosť, že sťažovateľ zakúpil od dodávateľa [REDAKOVANÉ] zariadenie pizzerie [REDAKOVANÉ]. Následne došlo ku komplexnému predaju pizzerie [REDAKOVANÉ], ktorú žalobca vyfakturoval faktúrou č. 290000007 zo dňa 30.04.2009 odberateľovi [REDAKOVANÉ].

Za jednoznačný dôkaz, ktorý by mal preukazovať vyššie uvedené závery, považovali daňové orgány výpoveď konateľa spoločnosti [REDAKOVANÉ] ktorý sa vyjadril, že:

- žiadny tovar ani služby pre spoločnosť AUTO ROTOS ROZBORA s.r.o. neposkytol, ani nezaobstaral,
- spoločnosť AUTO ROTOS ROZBORA s.r.o. nepozná,
- nemá vedomosť o tom, že by bol konateľom nejakej spoločnosti,
- faktúry nevystavil ani nepodpísal, podpis na faktúre nie je jeho,
- v súvislosti s preverovanými obchodmi nikdy neposkytol ani neprijal žiadne peniaze.“

... S poukazom na vyššie uvedené sťažovateľ zdôraznil, že prvostupňový orgán sa nevysporiadal s námietkami sťažovateľa a nevyhodnotil dôkazy predložené sťažovateľom,

ktoré výpoveď pána [REDACTED] (konateľa [REDACTED] vyvracajú. Ide predovšetkým o výpoveď štatutárneho orgánu sťažovateľa, p. Ing. Antona Rozboru, ktorý sa jednoznačne vyjadril, že p. [REDACTED] pozná a jeho postavenie konateľa spoločnosti [REDACTED] si overil v obchodnom registri. Pán [REDACTED] bol v predmetnom období, v podstate od svojho vymenovania do funkcie konateľa spoločnosti [REDACTED] jediným konateľom tejto spoločnosti. Na to, aby príslušný obchodný register vôbec vykonal zápis zmeny údajov pri tejto zmene /vymenovanie p. [REDACTED] do funkcie konateľa/, musel p. [REDACTED] návrh na obchodný register alebo plnomocenstvo pre tretiu osobu podpísať u notára v zmysle § 5 ods. 3 zákona č. 530/2003 o obchodnom registri a o zmene a doplnení niektorých zákonov:...

Prvostupňový orgán vôbec nekonfrontoval výpoveď p. [REDACTED] so skutkovým a právnym stavom veci, ktorý jeho svedeckú výpoveď vyvracia a táto bola teda v plnom rozsahu spochybnená.

Prvostupňový orgán nezohľadnil ani ďalšie priame jednoznačné písomné dôkazy, preukazujúce aktívnu účasť p. [REDACTED] na obchodných aktivitách so sťažovateľom. Okrem všetkých faktúr, zmlúv, na ktorých podpis p. [REDACTED] nebol overený a pri ktorých sa správca dane zrejme bez ďalšieho dokazovania a grafologických posudkov stotožnil s tvrdením, že podpis na nich nie je p. [REDACTED] t.j. posúdil vec, ktorú mal posudzovať znalec z príslušnej oblasti, nezohľadnil prvostupňový orgán ani notársky overenú Zmluvu o postúpení pohľadávky a urovnaní zo dňa 19.08.2009, z ktorej jednoznačne vyplýva, že p. [REDACTED] ako štatutárny orgán obchodnej spoločnosti [REDACTED] Zmluvu podpísal a podpis pred notárom osobne uznal za svoj.

Uvedená Zmluva nielenže jednoznačne dokazuje, že p. [REDACTED] konal ako konateľ obchodnej spoločnosti [REDACTED] mal obchodné aktivity so sťažovateľom, navyše v čl. V. Zmluvy je dojednané aj urovanie nezaplatených faktúr od [REDACTED] s konkrétnymi číslami a fakturovanými sumami za dodávky. P. [REDACTED] teda preukázateľne mal vedomosť aj o dodávkach pre sťažovateľa.

Prvostupňový orgán sa však s vyššie uvedeným tvrdeniami nevysporiadal a predložené dôkazy nijakým spôsobom nevyhodnotil, t. j. tieto dôkazy s dokazovania bez upovedomenia sťažovateľa vylúčil, čím podľa sťažovateľa porušil základnú zásadu správy

daní v zmysle ust. S 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“)...

Prvostupňový orgán sa v priebehu celého konania a ani v odôvodnení rozhodnutia nezaoberá otázkou možného pochybenia [REDACTED] a nepravdivosti výpovede konateľa tejto spoločnosti. Sťažovateľ pritom jednoznačnými dôkazmi, najmä právnou listinou s notársky overeným podpisom p. [REDACTED] vyvrátil pravdivosť tejto svedeckej výpovede. Nie je možné stotožniť sa s názorom, že p. [REDACTED] ako osoba ktorá nepozná sťažovateľa, nevedel o tom že je konateľom spoločnosti a nevie o žiadnych dodávkach tovarov a služieb pre daňový subjekt uzatvoriť s daňovým subjektom Zmluvu o postúpení pohľadávky a urovnaní, v ktorej urovnáva dlžné sumy za konkrétne nezaplatené faktúry. Touto skutočnosťou sa správca dane vôbec nezaoberal, pričom okolnosti nasvedčujú tomu, že práve dodávateľ [REDACTED] sa dopustil protiprávneho konania v rámci svojich daňových povinností.

Rovnako ani odvolací orgán sa s námietkami a dôkazmi predloženými zo strany sťažovateľa nevysporiadal. Odvolací orgán sa vo svojom rozhodnutí vyjadril iba k tvrdeniu sťažovateľa, že prvostupňový orgán zbral výpoveď pána [REDACTED] konateľa spoločnosti [REDACTED] za jednoznačný dôkaz a pritom nezohľadnil výpoveď štatutárneho orgánu kontrolovaného subjektu, ktorý sa jednoznačne vyjadril, že p. [REDACTED] pozná a jeho postavenie konateľa spoločnosti [REDACTED] si overil v Obchodnom registri, keď odvolací orgán uviedol, že „Daňový úrad Košice za účelom výpovede svedka predvolal konateľa spoločnosti AUTO ROTOS ROZBORA s.r.o. Ing. Anton Rozbora listom číslo 9800402/1/545530/2012 (ktorý prevzal dňa 23.3.2012) a menovaný mal právo byť za daňový subjekt prítomný pri jeho výpovedi a tiež klásť svedkovi otázky, ale i napriek tomu sa pojednávania nezúčastnil a tým svojou neúčastňou na výpovedi svedka sa sám ukrátil o svoje právo vyplývajúce z ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, podľa ktorého daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancom správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.“.

Sťažovateľ je toho názoru, že vyššie uvedené závery odvolacieho orgánu k tvrdeniam a dôkazom, ktoré boli predložené v prvostupňovom a odvolacom konaní, ako aj celý postup

daňových orgánov v súvislosti s hodnotením dôkazov nie je možné považovať za postup v súlade s Daňovým poriadkom, a to predovšetkým z pohľadu zásad správy daní...

Sťažovateľ zdôrazňuje, že hodnotenie dôkazov neznamená ľubovôľu správcu dane pri hodnotení dôkazov. Hodnotením dôkazov musí byť zabezpečené presné, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu veci, pričom správca dane musí prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Na tejto skutočnosti nič nemení to, že sťažovateľ nevyužil svoje oprávnenie zúčastniť sa výsluchu pána [REDACTED]. Nevyužitie procesného práva daňovým subjektom (sťažovateľom) nemôže zbaviť povinnosti správcu dane zistiť presné, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu veci. Nezúčastnením sa výsluchu pána [REDACTED] nebol akokoľvek zmarený postup daňových orgánov. Odvolací orgán, ako nadradený orgán, musí zároveň dbať na to, aby nebol vylúčený taký dôkaz, ktorý má potenciál preukázať rozhodný skutkový poznatok. Sťažovateľ je toho názoru, že dôkazy - faktúry podpísané pánom [REDACTED] kúpna zmluva podpísaná pánom [REDACTED] zmluva o postúpení pohľadávky s notársky overeným podpisom pána [REDACTED] ako aj výpis z obchodného registra spoločnosti [REDACTED] mali a naďalej majú vysoký potenciál preukázať, že pán [REDACTED] bol konateľom spoločnosti [REDACTED] spoločnosť [REDACTED] bola v obchodnom styku so sťažovateľom a dodala fakturované zdaniteľné obchody. Daňové orgány však tieto dôkazy nevyhodnotili, z dokazovania ich bez uvedenia dôvodu vylúčili, a tak skutkový stav veci nemohol byť náležite zistený.

V posudzovanej právnej veci na jednej strane žalovaný aj prvostupňový správny orgán vychádzajú z výpovede p. [REDACTED] ktorú vyhodnotili zrejme ako pravdivú nakoľko sa na ňu odvolávajú, ale na strane druhej sa nijakým spôsobom argumentačne nevysporiadali s listinnými dôkazmi a vyjadreniami sťažovateľa, ktoré výpoveď p. [REDACTED] spochybňujú.

Osoby dotknuté rozhodnutím správneho orgánu majú právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania. Je pritom nespochybniteľné, že je právne a skutkovo relevantné posúdenie otázky, ako mohol p. [REDACTED] podpisovať u notára Zmluvy so sťažovateľom a ako sa mohol vôbec dostať do funkcie konateľa keďže musel svoj podpis opätovne u notára overovať, keď tvrdí, že sťažovateľa nepozná a nevie, že vôbec konateľom bol.

... Sťažovateľ tak isto dáva súdu do pozornosti, že nebolo nikdy spochybnené, že dodávky sa ako také uskutočnili, čo je zistiteľné miestnym zisťovaním. Pri posudzovaní dodávok nebolo v konaní sporné, že k dodaniu tovaru, reálne došlo. Zariadenie, ktoré bolo predmetom dodávky sa nachádzalo v prevádzke pizzerie a jeho existencia nebola nikdy zo strany žalovaného spochybnená. Spochybnený bol iba subjekt dodávateľa tohto zariadenia sťažovateľovi, resp. vlastnícke právo tohto dodávateľa k predmetnému zariadeniu.

S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti je sťažovateľ toho názoru, že daňové orgány nesprávne, bez ohľadu na skutkové zistenia, podmieňovali uznanie uplatnenia DPH skutočnosťou, ktorá z ust. zákona o DPH nevyplýva. Daňové orgány nevyhodnotili všetky dôkazy, aj dôkazy svedčiace v prospech sťažovateľa - jednotlivito i vo vzájomnej súvislosti. Daňové orgány síce konštatovali rôzne rozporuplné zistenia a vyvodili z nich dôsledky, avšak ich nevyhodnotili jednotlivito v ich vzájomných súvislostiach a nedali ich do skutkového súvisu s použitými zákonnými ustanoveniami. Ak by tak daňové orgány urobili, dospeli by k zisteniam, že konateľ [REDAKOVANÉ] musel mať vedomosť o obchodnom styku so sťažovateľom a že tento dodávateľ skutočne deklarované zdaniteľné obchody dodal.

Z hore uvedených dôvodov nie je ani správne tvrdenie odvolacieho orgánu, že sťažovateľ nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, čo znamená, že neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov deklarovaných vo faktúre od dodávateľa [REDAKOVANÉ] ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola prvostupňovým orgánom spochybnená. Sťažovateľ predložil všetky dôkazy potrebné na preukázanie oprávnenosti odpočítania dane z pridanej hodnoty, avšak daňové orgány tieto dôkazy absolútne vylúčili a zobrali do úvahy iba tie dôkazy, ktoré svedčili v neprospech sťažovateľa.»

7. Sťažovateľka v priebehu konania na krajskom súde, ako aj v rámci vyjadrení k odvolaniu žalovaného proti rozsudku krajského súdu, ako aj v odôvodnení sťažnosti podporila svoje tvrdenia ustanoveniami sekundárneho práva Európskej únie a početnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov Európskej únie v oblasti spoločného systému DPH, napr.

Mahagében a Dávid, rozsudok z 21. 6. 2012, C -80/11; Bonik, rozsudok zo 6. 12. 2012, C -285/11; Maks Pen, rozsudok z 13. 2. 2014, C - 18/13.

8. Sťažovateľka uviedla, že najvyšší súd spochybnil materiálnu existenciu zariadenia pizzerie a jeho dodanie, dôsledkom čoho bolo neunesenie dôkazného bremena na strane sťažovateľky, ktorá v daňovom konaní nepredložila relevantné dôkazné prostriedky, ktorými by svoje tvrdenia preukázala. Najvyšší súd podľa sťažovateľky odmietol aplikáciu relevantnej judikatúry Súdneho dvora (rozhodnutia C-80/11 – Mahagében a Dávid a C-18/13 – Maks Pen), podľa ktorých je správca dane povinný objektívne preukázať, že samotná zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného subjektu dodávateľského reťazca. Sťažovateľka opätovne zdôraznila, že v jej prípade boli splnené podmienky na odpočítanie DPH na vstupe, pretože je zdaniteľnou osobou v zmysle smernice Rady 2006/112; využíva uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a tovary a služby na vstupe boli poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Z uvedeného dôvodu právo na odpočet DPH na vstupe nemôže byť sťažovateľke v zásade zamietnuté okrem prípadu, že predmet plnenia neexistuje alebo zdaniteľná osoba vedela o daňovom podvode. Dôkazné bremeno preukázať mieru jeho účasti na daňovom podvode je na strane správcu dane.

9. Sťažovateľka zastáva názor, že porušovateľ neaplikoval právne závery vyplývajúce z rozsudkov Súdneho dvora, na ktoré v priebehu konania poukázala, napriek tomu, že právne otázky riešené v tomto konaní (právo na odpočet a nevyhnutné predpoklady na jeho vznik, dôkazné bremeno na strane správcu dane pri preukazovaní miery účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode) boli jednoznačne zodpovedané citovanou judikatúrou Súdneho dvora. Odmietavý prístup k aplikácii rozhodovacej praxe Súdneho dvora najvyšší súd odôvodnil práve nepreukázaním existencie dodania zariadenia pizzerie, čo nebolo v konaní sporné. Finančné riaditeľstvo jeho existenciu nikdy nespochybnilo, sporný bol iba subjekt dodávateľa tohto zariadenia, resp. jeho vlastnícke právo k predmetnému zariadeniu.

10. Extrémny nesúlاد právnych záverov najvyššieho súdu so skutkovými zisteniami krajského súdu a výklad, ktorý je v značnom nesúlade s obsahom súdnej praxe bez dostatočného odôvodnenia, považuje sťažovateľka za prejav arbitrárnosti, ktorá zakladá nepreskúmateľnosť, a teda i protiústavnosť napadnutého rozsudku.

11. Sťažovateľka tiež uviedla, že najvyšší súd ako odvolací súd tým, že zmenil rozsudok krajského súdu na základe (aj) odlišného hodnotenia dôkazov vykonaných krajským súdom, a to bez toho, že by ho sám zopakoval, porušil zásadu ústnosti a priamosti, v zmysle ktorej vykonáva dokazovanie súd, ktorý rozhoduje vo veci, a to na pojednávaní, na ktoré predvolá účastníkov, ako aj zásadu zákazu prekvapivého rozhodnutia bez toho, že by bol oboznámený s predbežným názorom odvolacieho súdu.

12. Najvyšší súd podľa sťažovateľky požaduje, aby preukázala splnenie si daňových povinností ďalších subjektov, čím v jej prípade uplatnil excesívne dôkazné bremeno, ktoré je neprípustné a je v rozpore so zásadou rovnosti účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 ústavy.

13. Na tomto základe sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„a) Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.06.2017, spis. zn. ISžf/68/2016 bolo porušené základné právo sťažovateľa, upravené v čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd

b) Ústavný súd Slovenskej republiky Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 27.06.2017, spis. zn. ISžf/68/2016 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie

c) Sťažovateľovi priznáva náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 374,80 Eur, ktoré zaplatí Najvyšší súd Slovenskej republiky na účet jeho právneho zástupcu v lehote 1 mesiaca.“

14. Sťažovateľka súčasne navrhla, aby ústavný súd odložil vykonateľnosť napadnutého rozsudku z dôvodu, že ním uložená povinnosť uhradiť daňovému úradu

56 186,64 € je už vykonateľná a existuje hrozba, že daňový úrad bude predmetnú sumu vymáhať prostredníctvom exekučného konania.

II.

15. 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.

16. Ústavný 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“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľov. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, návrhy podané oneskorene, ako aj návrhy zjavne neopodstatnené môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

17. O zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti ide vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu, resp. jeho rozhodnutím 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 základného práva alebo

slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 ústavy

18. Predmetom sťažnosti je predovšetkým námietka sťažovateľky, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny, svojvoľný, pretože právne závery v ňom vyslovené sú neodôvodnené, a to hlavne s ohľadom na nerešpektovanie relevantnej judikatúry Súdneho dvora, ako aj vzhľadom na rozdielnosť právnych záverov, ku ktorým dospel krajský súd vo svojom rozhodnutí oproti právnym názorom vysloveným najvyšším súdom v napadnutom rozsudku, čím bolo porušené základné právo sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj právo podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Sťažovateľka zastáva názor, že najvyšší súd bez ďalšieho akceptoval rozšírenie dôkazného bremena aj v tom zmysle, aby preukázala splnenie daňových povinností aj u ďalších subjektov, čo je v rozpore s princípom rovnosti vyplývajúcim z čl. 47 ods. 3 ústavy. V konaní pred najvyšším súdom bola podľa sťažovateľky porušená tiež zásada ústnosti a priamosti, keďže najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu na základe odlišného hodnotenia dôkazov vykonaných krajským súdom bez toho, aby dokazovanie zopakoval.

19. 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 (porovnaj 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 (porovnaj II. ÚS 88/01).

20. 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 (porovnaj v tomto zmysle IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS 340/04, III. ÚS 32/07).

21. 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 [porovnaj napr. Helle v. Fínsko, č. 20772/92, rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

22. Ťažiskovou námietkou sťažovateľky v súdnom konaní bolo poukázanie na dôkazy predložené počas daňovej kontroly, z ktorých vyplýva, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo, a preto bol daný oprávnený dôvod na odpočet DPH.

23. V tejto súvislosti ústavný súd konštatuje, že v daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porovnaj Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009, s. 11, 24 – 25 a nasl.).

24. Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

25. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.

26. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že daňový úrad v priebehu správneho (daňového) konania, súčasťou ktorého bola daňová kontrola, vykonal dokazovanie listinnými dôkazmi (najmä faktúrami a zmluvami, výpismi z bankových účtov, vyjadreniami o vlastníctve dotknutých nehnuteľností) a zohľadnil výpovede svedkov. Správne orgány v odôvodnení rozhodnutí konštatovali, že v rozpornom obchodnom prípade nebolo relevantne preukázané dodanie zdaniteľného plnenia od priameho dodávateľa, ktorého vlastníctvo zariadenia pizzerie bolo spochybnené a súčasne jeho konateľ obchodné transakcie realizované so sťažovateľkou nepotvrdil.

27. Na odôvodnenie rozhodnutí daňových orgánov v danej veci a ich vysporiadanie sa s námietkami sťažovateľky poukázal v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku reagoval na argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa preukázania realizácie zdaniteľného plnenia v prospech zistení daňových orgánov a v relevantnej časti odôvodnenia svojho rozhodnutia k uvedenému uviedol:

„... sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok zdaniteľného obchodu najmä vzhľadom na preukázanie jeho predmetu, t.j. dodanie tovaru vo forme zariadenia pizzerie, s ktorým sa má spájať faktúra (resp. faktúry) vystavená dodávateľom zariadenia.

Za tejto situácie sa krajský súd nestotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly, t. j. že v daňovom konaní žalobca neunesol dôkazné bremeno.

Najvyšší súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 ods. 1 písm. a) v spojení s § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., nakoľko zdaniteľný obchod vo forme dodania tovaru prostredníctvom predaja zariadenia pizzerie je nutné takto posudzovať.

Žalobca deklaroval svoju vôľu nadobudnúť zariadenie pizzerie prostredníctvom zmlúv v z 22.08.2008 od dodávateľa zariadenia s tým, že komplexná dodávka zariadenia pizzerie sa mala uskutočniť (vid' bod č. 5) v 4. čiastkových dodávkach, a to v rozmedzí od 29.12.2008 až po deň 03.04.2009.

Z uvedeného pre Najvyšší súd vyplýva, že zariadenie pizzerie bolo chápané žalobcom, že

- nie je jednoduchým súborom vecí (vid' jeho nadobúdacia cena v bode č. 4 písm. a/) so spotrebným charakterom a jednotlivo umiestniteľných na relevantnom trhu ale naopak zložitým komplexom navzájom spolupracujúcich vecí a

- tieto veci musia v komplexnom usporiadaní nielen vytvárať podmienky na uspokojenie zákazníkov ale aj splňať náročne hygienické požiadavky na ochranu ich zdravia.

Žalobca preto mohol právo nakladať s tovarom ako vlastník (t.j. ius disponendi s oprávnením nakladať s vecou ako s vlastnou, ktoré zvyšní jednotlivci nielen akceptujú ale je aj spojené so zodpovednosťou daňového subjektu za akýkoľvek prejav tohto práva a samozrejme je voči tretím osobám vynútiteľné) nadobudnúť až po realizácii poslednej, t.j. štvrtej čiastkovej dodávky pizzerie.

Potom pre Najvyšší súd je rozporné vyjadrenie konateľa žalobcu zachytené v zápisnici z 18.07.2012, že po čase mal pochybnosti o rentabilnosti tejto prevádzky a preto sa rozhodol zariadenie pizzerie predať. Pokiaľ celkový predaj zariadenia pizzerie spoločnosti ██████ mal nastať ku dňu 30.04.2009, potom pre Najvyšší z tohto zistenia v rozpore s bežnou mierou podnikateľskej obozretnosti vyplýva, že hoci žalobca zaobstarával zariadenie pizzerie takmer 3 mesiace, tak po necelom mesiaci komplexnej prevádzky tohto zariadenia (vid' bod č. 36) mal žalobca dospieť k nezvratnému záveru o nerentabilnosti tejto prevádzky.

Z obdobných odvolacích konaní žalobcu (napríklad sp. zn. 1 Sžf 67/2015 alebo uvedené v bode č. 5) má Najvyšší súd ale preukázané, že žalobca nielen v priestoroch [REDAKOVANÉ] ale aj v priestoroch [REDAKOVANÉ], a to už v období od roku 2008 mal prejavovať záujem, a to nielen jednorazový ale aj opakované, o kúpu zariadení pizzerie.

Z uvedeného potom pre Najvyšší súd vyplýva záver, že v čase rozhodovania o možnej kúpe zariadenia pizzerie v [REDAKOVANÉ] žalobcovi nemohli chýbať dostatočné skúsenosti o možnej rentabilite takéhoto podnikateľského zámeru, ktorý si vyžadoval okrem vynaloženia podstatnej sumy investícií aj získanie povolenia príslušných orgánov verejného zdravotníctva. Z protokolu však pre Najvyšší súd nevyplýva, že by žalobca uvedenými povoleniami, oprávneniami zamestnancov takúto činnosť vykonávať, resp. daňovými dokladmi preukazujúcimi prevádzku pizzerie vôbec disponoval.

Takisto nie je pre Najvyšší súd s tvrdenou prevádzkou pizzerie žalobcom preukázané, aké činnosti sa tu vykonávali, aby sa žalobca presvedčil o ich nerentabilnosti. t.j akými daňovými dokladmi a najmä výdavkami a príjmami boli charakterizované a čo z nich pre žalobcu vyplývalo.

Avšak v súvislosti s uvedeným Najvyšší súd poukazuje na vyjadrenie spoločnosti [REDAKOVANÉ] v spojení s čestným vyhlásením [REDAKOVANÉ], že takúto spoločnosť prevádzku ani v priestoroch [REDAKOVANÉ] ani neakceptovala a ani nedala k jej prevádzkovaniu súhlas v zmysle jej listu z 18.10.2010 (viď bod č. 9).

Z vyššie uvedeného listinného dôkazu je nepochybné, že v zozname, ktorý eviduje [REDAKOVANÉ] žalobca absentuje. Takisto, ako v hore uvedenom príklade dôkazných prostriedkov, ani v tomto prípade žalobca neprodukoval dôkaz o tom, že by mal s uvedenou spoločnosťou ustálený právny vzťah v dotknutom zdaňovacom období a či vôbec uhrádzal spoločnosti [REDAKOVANÉ] resp. mestu [REDAKOVANÉ] rôzne poplatky spojené s prevádzkou pizzerie.

Aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že predaj zariadenia pizzerie je spojený s podnikateľským zámerom a evidenciou majetku u kupujúceho, na ktorú nadväzuje inventúrne preverovanie majetku vo vzťahu k splneniu zásady verného a pravdivého zobrazenia účtovných údajov.

Žalobca ako účtovná jednotka mal preto povinnosť viesť evidenciu svojho majetku vrátane zariadenia pizzerie s tým, že ho mal zaradiť v zmysle daňových predpisov do odpisových skupín, resp. jednorazovo odpísať majetok do nákladov. Práve tieto účtovné doklady mohol žalobca počas daňovej kontroly predložiť na potvrdenie realizácie svojho práva...“

28. S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nevysporiadaní sa s jej námietkami. 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 ústavy.

29. Sťažovateľka tiež zastáva právny názor, že v daňovom konaní bola neprípustne zaťažovaná preukazovaním splnenia si daňových povinností u ďalších daňových subjektov, v čom spočívalo neunesenie dôkazného bremena na strane sťažovateľky. Tento právny záver správcu dane najvyšší súd akceptoval.

30. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku k uvedenej námietke sťažovateľky, ako aj k jej námietkam o ignorovaní relevantnej judikatúry Súdneho dvora, z ktorej vyplýva opačný postoj sťažovateľky k spornej téme, než k akému dospel najvyšší súd, uviedol:

„Ak takto žalobca nepostupoval, čo mu aj správca dane vytýkal tým, že absentovali dodacie listy, ktoré by zachytili podrobne, ktorý hmotný investičný majetok bol predmetom prevodu, potom správne žalovaný konštatoval, s prihliadnutím na hore uvedené závery, že žalobca neunesol dôkazné bremeno so svojim tvrdením o údajnej kúpe zariadenia pizzerie a nepodložil jej využití na podnikanie žalobcu.

...V uvedenej súvislosti sa Najvyšší súd musí vyjadriť aj k zásade primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa

neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch, t.j. zdaniteľných obchodoch aj smerom k správcovi dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad vyslovil prostredníctvom rozsudku sp. zn. 5 Sžf 97/2009 zo dňa 06. júla 2009...

Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práca a na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.

Daňovo - účtovné doklady, ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, potvrdené protokoly o vykonaní prác či zhotovení diela, prepravné dokumenty, potvrdenia z mýtného systému a iné, sú na jednej strane významnými dôkaznými prostriedkami pre oblasť súkromného práva, ale na druhej strane ide o listiny s daňovo-právnym charakterom, ktoré sú iba logickým následkom (záznamom udalosti), ktoré vytvárali a formovali obsah a charakter zdaniteľného obchodu, pri realizácii ktorého správca dane absentoval.

Preto, ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, potom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v hore uvedenej zásade poctivého obchodného styku, žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval ale aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ...

... ďalej krajský sud poukázal na to, že správca dane mal na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole, a to

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatene na vstupe, alebo

- že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, čo však znamenalo pre správcu dane toto preukázať.

Takéto závery však z judikatúry Súdneho dvora nevyplývajú. Predovšetkým správny súd alebo správca dane nie je zaťažovaný inkvizičnou povinnosťou v realite zisťovať, či a v akom stave existujú jednotlivé prvky zariadenia pizzerie, resp. ich v realite dohľadávať. Doktrínu zneužitia práva je možné v súdnom konaní aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú.

Avšak v preskúmvanej veci žalobca relevantne v realite nepreukázal, že dodanie zariadenia pizzerie bolo predmetom zdaniteľného obchodu s jeho dodávateľom. Jediným relevantným zistením bolo to, že žalobca objekt zmluvného plnenia, t.j. zariadenie pizzerie opísal v strohej štruktúre a až dodatočne spresnil pri následnom predaji spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Navyše, ako už Najvyšší súd zdôraznil, žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky vo forme riadne vedenej evidencie majetku a preukázania existencie svojho dodávateľa (viď bod č. 7) počas celého procesu údajného dodávania zariadenia pizzerie (viď najmä body č. 65 až 67).

Ďalej žalobca v konaní spochybňoval svedeckú výpoveď konateľa pána [REDAKOVANÉ] najmä tým, že

- bol registrovým súdom zapísaný do pozície konateľa dodávateľa zariadenia, hoci toto vo svojej svedeckej výpovedi popiera, a

- zmluva o urovnaní je podpísaná s notársky overeným podpisom menovaného pána [REDAKOVANÉ] pred notárom [REDAKOVANÉ].

Skutočnosť, že pán [REDAKOVANÉ] bol zapísaný registrovým súdom a ďalej vedený vo funkcii konateľa spoločnosti [REDAKOVANÉ] (dodávateľa zariadenia) má Najvyšší súd overenú z internetového portálu www.or.sk

Z jeho svedeckej výpovede je nepochybné, že pán [REDAKOVANÉ] tejto funkcii neprikladal náležitú pozornosť, čo nepriamo potvrdzuje záver, že ju ani predpísaným spôsobom a s vynaložením odbornej starostlivosti nevykonával.

Naopak, aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že komplexný predaj zariadenia pizzerie v tom rozsahu, ako je vymedzené v predmete zmluvy o kúpe pizzerie (viď bod č. 4 a tam zmienené ukazovatele predaja), si vyžaduje riadny výkon funkcie konateľa

spojený s primeranou starostlivosťou o svojich zamestnancov, ktorí by mali byť logicky zapojení do predchádzajúcej činnosti s pizzeriou s dopadmi na vedenie účtovníctva.

Toto všetko však pán [REDAKOVANÉ] jednoznačne odmietol potvrdiť.

Takisto má Najvyšší súd zo spisu správcu dane (viď jeho príloha č. 79) potvrdené, že zmluva o urovnaní je podpísaná na Notárskom úrade [REDAKOVANÉ] v [REDAKOVANÉ]

Avšak pri bežnom vizuálnom porovnaní tohto podpisu ako aj viacerých podpisov pána [REDAKOVANÉ] (ktorých vyhotovenie sa v čase podpisovania zápisnice mierne líšili) na zápisnici z 11.04.2012 s podpismi na dotknutých faktúrach, tak tieto sa odlišujú sklonom písma ako aj napísaním jednotlivých písmen. Pričom však na jednotlivých faktúrach vystavených v rôznom období (marec 2006, december 2007, august alebo október 2008) a založených v spise správcu dane sa nachádzajú údajné podpisy pána [REDAKOVANÉ], ktoré sa však medzi sebou takmer neodlišujú.

Pre Najvyšší súd je však dôležité, rovnako ako vykonal žalovaný, upozorniť na procesnú pasivitu žalobcu, ktorá vyústila v rozporné tvrdenia konateľa žalobcu a svedka pána [REDAKOVANÉ]. Najvyšší súd musí svedeckej výpovedi pána [REDAKOVANÉ] priznať relevanciu dôkazného prostriedku.

Naopak argumentácia pána Ing. Antona Rozboru, konateľa žalobcu, ktorá bola vyslovená na ústnom pojednávaní dňa 18.07.2012, je iba jeho tvrdením, ktoré by získalo váhu dôkazného prostriedku iba v tom prípade, ak by uvedené tvrdenia vyslovil v čase výsluchu svedka a umožnil tak správcovi dane vykonať odstránenie nezrovnalosti v ich výpovediach vzájomnou konfrontáciou, čo sa však vďaka procesnej pasivite menovaného Ing. Antona Rozboru neudialo.“

31. V uvádzanom prípade sťažovateľka na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia odkázala na kúpnu zmluvu na dodanie zariadenia pizzerie uzavretú medzi ňou ako kupujúcou a spoločnosťou [REDAKOVANÉ] ako predávajúcou, podávanie daňových priznaní, vystavené faktúry, svedeckú výpoveď konateľa sťažovateľky a ďalšie okolnosti, ktoré podľa nej preukazujú reálnosť uskutočnenia zdaniteľného obchodu.

32. 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.

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

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

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

35. Prevedené na skutkový stav v sťažovateľkinej veci pri vykonaní daňovej kontroly správcovi dane bola sťažovateľka povinná preukázať reálnosť tvrdených obchodov a bolo na správcovi dane, aby v prípade, že mal pochybnosti o pravosti faktúry alebo pochybnosti o iných skutočnostiach súvisiacich s dodaným plnením, konkretizoval svoje zistenia, pochybnosti a výhrady. Daňový úrad tak učinil v protokole o daňovej kontrole. V rámci vyrubovacieho konania sťažovateľka predložila svoje vyjadrenie k zisteniam uvedeným

v protokole. Správca dane následne vykonal ústne pojednávania s viacerými svedkami, ku ktorým sa sťažovateľka vyjadrila v rámci prerokovania pripomienok a dôkazov 18. septembra 2013. V tomto momente konania bolo na sťažovateľke, aby v reakcii na priebeh vyrubovacieho konania hodnoverne preukázala reálnosť zdaniteľných obchodov aj inými dôkaznými prostriedkami (teda nielen predložením faktúr a zmlúv) preukazujúcimi jej tvrdenia o reálnosti zdaniteľných obchodov tak, ako ich deklarovala v predložených dokladoch. Správca dane po vyhodnotení všetkých vykonaných dôkazov dospel k záveru, že zo strany sťažovateľky nedošlo k predloženiu takých dokladov a dôkazov, ktoré by jeho pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného obchodu odstránili.

36. S týmito závermi sa v konečnom dôsledku stotožnil aj najvyšší súd v napadnutom rozsudku. Podľa ústavného súdu nemožno napadnutému rozsudku v tomto smere vytknúť strohosť vo vzťahu k právnej problematike dokazovania (dôkazným bremenom) v daňovom konaní v spojitosti s vecou sťažovateľky, keďže najvyšší súd výstižne k tejto právnej otázke uviedol svoj právny názor. Takto vznesená požiadavka na predloženie relevantných dôkazov odstraňujúcich podložené pochybnosti správcu dane v správnom (daňovom) konaní podľa názoru ústavného súdu extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu nad rámec zákona.

37. V súvislosti s námietkou sťažovateľky, že vo veci uznania/neuznania nároku na odpočet DPH jej malo byť preukázané, že vedela alebo mala vedieť, že sa nadobudnutím tovaru alebo služieb zúčastnila na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa odpočítania DPH, ústavný súd dodáva, že správca dane v konaní nepreukazuje úmysel daňového subjektu o podvodnom konaní, ale je to práve daňový subjekt, ktorý je povinný preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane.

38. Najvyšší správny súd Českej republiky (ďalej len „najvyšší správny 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).

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.“

39. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je aj z pohľadu už popísaných záverov ústavne udržateľný a neexistuje v tomto smere ústavne relevantný dôvod na vyslovenie porušenia ústavných práv sťažovateľky po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie.

40. K námietke sťažovateľky o porušení zásady ústnosti a priamosti v odvolacom konaní ústavný súd konštatuje, že v napadnutom rozsudku najvyšší súd uviedol, že ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) preskúmal rozsudok krajského súdu a vo veci v zmysle dôvodov uvedených „v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne... dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné...“.

41. Podľa § 250ja ods. 2 OSP odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné alebo ak vykonáva dokazovanie.

42. Vzhľadom na argumentáciu sťažovateľky sa ústavný súd zamerá len na posúdenie, či v danom prípade mohol najvyšší súd rozhodnúť bez vykonania pojednávania, a nezasiahnuť pritom do sťažovateľkou označených práv.

43. Z uvádzaného ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku vyplýva, že odvolací súd nariadi pojednávanie, len ak to považuje za potrebné alebo ak mieni vykonať dokazovanie. Je teda len na úvahe odvolacieho súdu, aby rozhodol, či pri prerokúvaní tejto veci považuje najmä s ohľadom na potrebu ďalšieho dokazovania vykonanie pojednávania vo veci za potrebné. Z obsahu napadnutého rozsudku najvyššieho súdu však nevyplýva, že by najvyšší súd v danej veci vykonával nejaké dokazovanie, preto jeho rozhodnutie nenariadiť pojednávanie možno hodnotiť ako využitie zákonom povolenej (ba dokonca predpokladanej) možnosti prerokovania odvolania proti rozsudku krajského súdu v rámci správneho súdnictva. Najvyšší súd podľa názoru ústavného súdu disponoval dostatkom informácií vyplývajúcich z priestupkového spisu, ako aj z konania pred súdom prvej inštancie, na ktorom sa pojednávanie vo veci uskutočnilo.

44. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru, v ktorej uvádza, že postup súdneho orgánu, ktorý koná v súlade s procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi konania v občianskoprávnej alebo trestnoprávnej veci, nemožno považovať za porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy alebo práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (I. ÚS 8/96, I. ÚS 6/97, I. ÚS 670/2014).

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

45. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru ESĽP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porovnaj 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.

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

47. 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 (porovnaj 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 (porovnaj I. ÚS 12/05, II. ÚS 410/06, III. ÚS 119/03, IV. ÚS 238/07).

48. Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil v postupe a v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol sťažnosť sťažovateľky podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

49. Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku bolo bez právneho významu zaoberať sa návrhom sťažovateľky na odloženie vykonateľnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu.

50. Podľa § 32 ods. 1 zákona o ústavnom súde sa k rozhodnutiu pripája odlišné stanovisko sudcu Milana Ľalíka.

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

V Košiciach 9. októbra 2017