



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 152/2015-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 28. apríla 2015 predbežne prerokoval sťažnosť [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpeného advokátkou [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], pre namietané porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky postupom Krajského súdu v Trenčíne v konaní vedenom pod 11 S 37/2012 a jeho rozsudkom z 27. novembra 2012 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 12/2013 zo 4. júla 2013 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť [REDAKOVANÉ] o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 2. októbra 2013 doručená sťažnosť [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] (ďalej len „sťažovateľ“), pre namietané porušenie jeho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47

ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 152 ods. 4 ústavy postupom Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 11 S 37/2012 a jeho rozsudkom z 27. novembra 2012 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 SŽf 12/2013 zo 4. júla 2013 (ďalej aj „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“).

Zo sťažnosti a z k nej pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľ sa žalobou podanou krajskému súdu domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1020506/1/1074094/2012/5048-r z 13. júla 2012, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane – Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 9311301/1/616409/2012 z 26. marca 2012, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. a) bodu 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2008 v sume 9 088,39 €.

Podstatou žaloby sťažovateľa bolo *„namietanie nesprávnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, a to jednak z nesprávneho právneho posúdenia veci, z nesprávne zisteného skutkového stavu, ako aj z nesprávneho hodnotenia vykonaného dokazovania. Súčasne sťažovateľ uvádzal, že vo veci bolo možné zabezpečiť ďalšie dôkazy, rozhodujúce pre správne rozhodnutie, čo však správny orgán neuskutočnil. Uvádzal..., že žalovaný svojím rozhodnutím a procesným postupom ukrátil žalobcu na jeho právach, namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane pre absenciu dôvodov, ktoré viedli k jeho vydaniu, tak vo formálnej rovine ale v rovine materiálnej, odôvodnenie nespĺňalo požiadavku riadneho odôvodnenia po stránke materiálnej a vysporiadanie sa so zadováženými dôkazmi a tvrdeniami daňového subjektu.“*.

Predmetom daňového konania bola kontrola oprávnenosti odpočtu DPH, ktorému predchádzala daňová kontrola DPH za obdobie I. štvrťrok— 4. štvrťrok 2008. Na základe výsledkov daňovej kontroly a protokolu bol vydaný 26. marca 2012 dodatočný platobný výmer č. 9311301/1/616409/2012, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2008 v sume 9 088,39 €.

Z odôvodnenia tohto dodatočného platobného výmeru vyplynulo, že sťažovateľ ako daňový subjekt nepreukázal správcovi dane dodanie tovarov a služieb spoločnosťou GORS, s. r. o., uvedených a deklarovanych predmetnými faktúrami a daňový úrad predmetné doklady považoval za nevierohodné.

V odvolacom konaní sťažovateľ argumentoval predovšetkým tým, že z odôvodnenia predmetného platobného výmeru a z protokolu nevyplýval jediný dôkaz vykonaný vo veci, ktorý by spochybnil reálnosť skutočného dodania tovarov a služieb, reálnosť vykonaných činností. Túto skutočnosť správca dane odôvodňoval iba nepredložením účtovníctva spoločnosťou GORS, s. r. o. Z vykonávaného dokazovania vyplýva, že sťažovateľ ako daňový subjekt bol vyzývaný správcom dane na predloženie dôkazov k reálnosti uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov. Správca dane však, naopak, nebral do úvahy a nevysporiadal sa dostatočne s tvrdeniami, ktoré svedčili v prospech daňového subjektu. (napr. účtovníctvom, daňovými dokladmi, dodacími listami, ako aj výpoveďami vtedajšieho konateľa spoločnosti GORS, s. r. o. Miloša Gonu, prečo týmto tvrdeniam neuveril, a výpoveď svedkov [REDACTED] a [REDACTED], ktorí prakticky výpoveď sťažovateľa potvrdzovali, nebral do úvahy). Zároveň sťažovateľ uvádzal, že finančné riaditeľstvo vo svojom odôvodnení uvádzalo, prečo došlo k pochybnostiam o tom, kto bol skutočným dodávateľom tovaru pre sťažovateľa, čo z hľadiska prvostupňového rozhodnutia boli nové skutočnosti a dôvody, prečo správca dane považoval daňové doklady a dodávku materiálu spol. GORS, s. r. o., za spochybnené a nepreukázané. Spochybnením dodávateľa tovaru bolo predloženie správcovi dane príjmových pokladničných dokladov od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s. r. o., ktoré preukazovali

úhradu faktúry v sume, ktorá bola zhodná so sumou na príjmovom pokladničnom doklade od spoločnosti GORS, s. r. o.

Vo svojom odôvodnení sťažovateľ namietal, že o príjmových dokladoch spoločnosti Z+M INVESTMENT, s. r. o., ako o prakticky rozhodujúcich dôkazoch, z ktorých daňový úrad vychádzal, niet ani zmienky ani v protokole o výsledku z daňovej kontroly týkajúcej sa DPH z 23. novembra 2011, a tieto dôvody neboli spomenuté ani v dodatočnom platobnom výmere z 26. marca 2012. Daňový subjekt tak podľa sťažovateľa nemal žiadnu reálnu možnosť vyjadriť sa v súvislosti s odpočtom DPH k tejto skutočnosti, nemal možnosť navrhovať na ten účel dôkazy, a nemal tak možnosť urobiť ani v odvolacom konaní voči rozhodnutiu správcu dane. V konečnom dôsledku o túto skutočnosť oprel svoje rozhodnutie aj krajský súd bez toho, aby sa zaoberal dostatočne konaním, ktoré mu predchádzalo.

Ďalej sťažovateľ uvádza, že najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že *„sťažovateľ mal možnosť sa k týmto skutočnostiam vyjadriť v daňovej kontrole týkajúcej sa dani z príjmov, čo preukazuje, že daňový subjekt o tejto skutočnosti vedel. Rovnako Najvyšší súd SR skonštatoval, že aj keď sporné faktúry spol. GORS, s. r. o. obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť na nich deklarované skutočnosti aj preukázané inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentuje. Nakoľko došlo k pochybnostiam v preverovaných prípadoch ohľadom vecnej súvislosti dodania a použitia tovarov a služieb, ako aj či boli dodania tovaru reálne uskutočnené osobou uvedenou na dokladoch, a daňový subjekt nepreukázal žiadne ďalšie dôkazy na podporu svojich tvrdení, uviedol, že postup správnych orgánov ako aj krajského súdu bol v súlade so zákonom.“*

Vo svojich odvolaniach sťažovateľ uvádzal, že *„do spisu... predložil riadne účtovné, doklady, a to nielen predmetné faktúry, ale tiež pokladničné doklady a dodacie listy, daňový úrad mal k dispozícii celé účtovníctvo za rok 2008.*

Namietané a spochybnované pokladničné príjmové doklady spol. Z+M INVESTMENT, s. r. o. neboli nikdy súčasťou účtovníctva žalobcu, zaúčtovanie

dokladov spol. GORS, s. r. o. potvrdila nielen účtovníčka [REDAKOVANÉ], dodanie tovaru aj konateľ spol. GORS, s. r. o. Miloš Gono. Príjmové pokladničné doklady spol. Z+M INEVESTMENT, s. r. o. súčasťou účtovníctva nikdy neboli a ak ich daňový úrad spolu s dokladmi našiel, mohol ich predložiť prakticky ktokoľvek. Pokiaľ táto skutočnosť nie je ani v protokole o daňovej kontrole, vznikajú naopak pochybnosti, kedy tieto doklady daňový orgán získal a akým spôsobom.“

V tejto súvislosti poukazuje sťažovateľ na to, že najvyšší súd „na str. 10 svojho odôvodnenia nesprávne konštatoval skutkový stav, keď uviedol, že k výmene daňových dokladov v účtovníctve od dodávateľa Z+M Investment, s. r. o. za daňové doklady od spoločnosti GORS, s. r. o. došlo a pri uskutočnení a ukončení daňovej kontroly dane z príjmu za rok 2008. Takéto ustálenie skutkového stavu nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, keďže naopak, sťažovateľ ako aj ostatní svedkovia nikdy neuvádzali, že by účtovné doklady spoločnosti Z+M Investment, s. r. o. boli niekedy súčasťou účtovníctva.

Z dôkazov predložených a vykonaných v kontrolnom konaní k DPH vyplývala reálnosť predmetných obchodov, sťažovateľ sa podrobne k jednotlivým faktúram vyjadril, pričom uviedol presne miesto, kde bol tovar dodaný, kde sa výrobky z neho nachádzajú, kde boli spracované, dodané, príp. kde bol tovar zabudovaný. Navrhovanú ohliadku, objektu – Penziónu nachádzajúceho sa v Beckovskej Vieske s. č. 620 daňový úrad odmietol vykonať, keďže nepopieral reálnosť toho, že sťažovateľ tovar kúpil, dokonca že ho zaplatil a odviezol si svoju daňovú povinnosť, ale daňový subjekt nepreukázal, že prijatie dodávky bolo od spol. GORS, s. r. o.“

Sťažovateľ sa bránil tým, že „v súlade s § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH mal faktúru od platiteľa, riadne vyhotovenú podľa § 71, neboli zistené žiadne nedostatky. Súčasne mal daň uvedenú vo svojich záznamoch podľa § 70, riadne viedol účtovníctvo, mal k tovaru dodacie listy. Okrem toho reálnosť týchto tvrdení bola preukázaná výpoveďami svedkov, výpoveďami samotného konateľa spol. GORS, s. r. o. Miloša Gona, ktorý mal tento tovar dodať. Všetky dôkazy, ktoré predpokladá zákon o DPH, ktoré predpokladajú predpisy o účtovníctve, boli riadne doložené. Žiaden iný doklad, ktorý by mohol predložiť sťažovateľ, by nemohol potvrdiť nič o tom, že predmetný tovar dodala skutočne spol. GORS, s. r. o.,

a taktiež ani súd, ani správca dane, neuviedli žiaden relevantný dôkaz, ktorý by pre nich bol dostatočným dôkazom o tom, že dodávky uskutočnila spol. GORS, s. r. o., s výnimkou účtovníctva tejto spoločnosti.“

Sťažovateľ je toho názoru, že najvyšší súd, ako aj krajský súd porušili základné práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 v spojení s čl. 152 ods. 4 ústavy z toho dôvodu, že sa „neriadil ústavne konformným výkladom“ príslušných právnych predpisov, ktoré vykladali v neprospech sťažovateľa, na úkor ochrany jeho základných práv a slobôd, pričom pri svojom výklade uprednostnili fiskálny záujem štátu. Súčasne došlo k porušeniu zásady zákonnosti a rovnosti účastníkov konania.“

Ďalej sťažovateľ cituje zo zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“), konkrétne § 29 týkajúci sa dokazovania, a konštatuje, že je zrejmé, že „dokazovanie je veľmi dôležitou súčasťou daňovej kontroly, tvorí jej podstatnú časť, a toto by malo byť obsiahnuté v Protokole o daňovej kontrole. Najvyšší súd SR vo svojom rozhodnutí síce spomína protokol o vykonaní daňovej kontroly, o ktoré opiera svoje rozhodnutie, avšak táto kontrola sa týkala dane z príjmu fyzických osôb.

Proces vypracovania a prerokovania protokolu, ktorý smeruje k ukončeniu daňovej kontroly, upravuje § 15 ZSDP. Keď poverený zamestnanec správcu dane skontroluje to, čo si vymedzil v oznámení o začatí daňovej kontroly, tak vypracuje o svojich zisteniach písomný protokol. Tento protokol musí mať zákonom stanovené náležitosti podľa § 15 ods. 11 ZSDP a musia v ňom byť obsiahnuté všetky kontrolné zistenia, pretože je podkladom pre vydanie platobného výmeru resp. dodatočného platobného výmeru. Predmetné rozhodnutie daňového orgánu v zmysle zásady zákonnosti musí vychádzať zo zákonne uskutočnenej daňovej kontroly, ktorej súčasťou je protokol. Tento možno do skončenia daňovej kontroly dopĺňať a meniť jeho obsah, a to aj vo forme dodatku, následne zákon stanovuje, akým spôsobom daňový subjekt je o výsledku kontroly upovedomený, ako aj možnosť daňového subjektu vyjadriť sa k výsledkom kontroly. Iba na podklade protokolu

o daňovej kontrole a jeho záverov možno vydať následne rozhodnutie, pokiaľ má byť dodržaná zákonnosť a procesný postup.“.

Podľa sťažovateľa najvyšší súd správne cituje a konštatuje ustanovenia právnych predpisov, avšak tieto podľa jeho názoru „nevykladá v súlade s Ústavou SR ani s materiálnou podstatou týchto právnych predpisov. Správne orgány, ako aj súdy síce správne znenie právnych predpisov konštatujú, avšak ich výklad je jednostranne na úkor daňového subjektu.“.

Hoci je podľa sťažovateľa pravdou, že dôkazné bremeno zafažuje daňový subjekt, nie je však výlučne na jeho pleciach. Túto klauzulu totiž nemožno podľa jeho názoru „interpretovať izolovane. Platná súdna judikatúra Najvyššieho súdu SR túto skutočnosť potvrdzuje. Konkrétne poukazujem na judikát NS SR č. 3Sžf 1/2011 zo dňa 07. 10. 2010, kde v obdobnej vecí Najvyšší súd SR vyjadril stanovisko, že dôkazná povinnosť daňového subjektu nie je absolútna, a ani z ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Uvedený judikát vychádzal tiež z rozsudku Súdneho dvora EÚ C-354/03, C-355/03, C-484/03, ako aj z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR 5Afs 131/2004, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Súčasne podporne poukazujeme i na rozhodnutie NS SR č. 3Sžf 82/2007 zo dňa 09. 10. 2008, v zmysle ktorého, ak majú správne orgány pochybnosti o uskutočnenom obchode, avšak iba pochybnosti, podozrenie, tieto sami osebe nie sú spôsobilé vyvrátiť dôkaznú situáciu, a v prípade pochybností je na strane správcu dane, aby preukázal žalobcovi opak.“.

Sťažovateľ je toho názoru, že „Súdy vo svojich odôvodneniach poukazovali iba na skutočnosti svedčiacie v neprospech žalobcu a naopak, dôkazy vykonané v prospech sťažovateľa boli odsunuté ako dôkazy s menšou dôkaznou hodnotou. Hoci jednoznačne

výpovede svedkov potvrdzovali rozhodujúce skutočnosti, súdy neuvedli, prečo týmto dôkazom neuverili, resp. ich nebrali do úvahy.“.

Ďalej sťažovateľ uvádza, že „súdy uviedli, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Svoje rozhodnutie odôvodnili predovšetkým tým, že v účtovníctve sa nachádzali príjmové pokladničné doklady Z+M INVESTMENT, s. r. o., a žalobca nevedel uviesť, prečo boli tieto doklady vystavované, čo malo vzbudiť pochybnosti o reálnosti obchodov. Ak sťažovateľ ako daňový subjekt musí vedieť a byť schopný preukázať svoje tvrdenie o prijatí dodávky od menovaného dodávateľa, nie je zrejmé, prečo za toto preukázanie okrem účtovných dokladov, vyjadrení svedkov, nepovažuje súd za vierohodné aj vyjadrenie samotného konateľa predmetného dodávateľa.“.

Na jednej strane súdy podľa sťažovateľa «nepovažujú účtovný doklad za doklad, ktorý by bol sám o sebe hodnoverným dôkazom, pre daňové účely majú byť tieto dôkazy preukázateľné inými dôkazmi. Na strane druhej však tzv. príjmový doklad spol. Z+M INVESTMENT, s. r. o., ktorý nikdy zaučtovaný alebo, má byť dokladom ktorý vyvracia v celosti ostatné dôkazy v prospech sťažovateľa. Nič z dôkazov svedčiacich v prospech sťažovateľa pre daňové orgány ani súdy nebolo dostatočné, naopak, príjmový doklad, ktorý nie je ani zrejmé, kto kedy predložil a vystavil, ktorý sám o sebe nemá žiadnu dôkaznú hodnotu, bol považovaný „nad“ všetky ostatné dôkazy, čo je v rozpore so zásadou zákonnosti, rovnosti, ako aj so zásadou zistenia materiálnej pravdy. Tieto doklady nikdy neboli súčasťou účtovníctva, boli len vyplnenými predtlačenými formulármi, ktoré nikdy neslúžili ako skutočné daňové doklady.

Súdy uviedli, že daňové orgány nevyžadovali od žalobcu účtovné doklady dodávateľa a neprenášali na neho zodpovednosť za účtovníctvo tretieho subjektu, nikde však niet zmienky o tom, aký iný dôkaz mal, resp. mohol žalobca predložiť, ktorý by bol považovaný za dostatočný. Naopak, ak mal daňový úrad pochybnosti o dôkazoch predložených

sťažovateľom, mal tieto pochybnosti preukázať, príp. vykonať dokazovanie v naznačenom smere (napr. vypočutím konateľa spol. Z+M INVESTMENT, s. r. o.)».

Sťažovateľ konštatuje, že hoci v daňovom konaní dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, za dôkaz však môžu slúžiť „akékoľvek iné dôkazné prostriedky, získané v daňovom konaní. Súhlasíme s tvrdením, že samotná faktúra nie je bez ďalšieho dôkazom o tom, že určité plnenie bolo uskutočnené. V tomto konkrétnom prípade však existujú vyjadrenia svedkov^ dodacie listy, príjmové doklady, ako aj skutočne existujúci reálny výsledok predmetných obchodov a služieb v podobe Penziónu v Beckovskej Vieske..., ktoré potvrdzujú všetky skutočnosti y predmetných faktúrach.

Pokiaľ súdy vo svojom rozhodnutí vyjadril záver, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal nielen vecnú súvislosť dodania a použitia tovarov a služieb, ale tiež to, že dodania tovaru boli skutočne uskutočnené osobou uvedenou na predložených dokladoch, je na mieste skutočne sa konkrétne zaoberať tým, čo vlastne by bolo považované za dostatočné preukázanie a čo skutočne reálne mohol, resp. v zmysle -svojich povinností mal sťažovateľ ako dôkaz uchovávať. Ako možno od daňového subjektu s odstupom 3 rokov vyžadovať preukázanie skutočností podkladmi, ktoré nemá v zmysle žiadneho právneho predpisu povinnosť uchovávať, spracovávať, požadovať.“.

Na základe uvedené je preto sťažovateľ toho názoru, že „použitý výklad § 29 ods. 8 je v tomto konkrétnom prípade skutočne v rozpore s Ústavou SR a platnými medzinárodnými dokumentmi“, ako aj «so základnými zásadami daňového konania, v ktorom sa síce na jednej strane chránia záujmy štátu a obcí, ale na druhej strane sa „dbá... na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní“ (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). Z judikatúry Ústavného súdu SR taktiež vyplýva, že hoci špecifiká súdnych či administratívnych konaní, či ich konkrétnych súčastí sa môžu prejavíť aj v obmedzení základných práv a slobôd ich účastníkov, limity takýchto obmedzení aj v takýchto prípadoch predstavuje čl. 13 ods. 4 ústavy, v súlade s ktorým treba pri obmedzovaní základných práv a slobôd dbať na ich podstatu a zmysel. Takéto obmedzenia sa môžu použiť len na ustanovený cieľ.

Keďže cieľom každého konania musí byť snaha zistiť objektívnu pravdu, nie je možné pochybnosti a znovu iba pochybnosti vykladať na ťarchu daňového subjektu, a naopak v prospech štátu, ktorý nadobudol iba pochybnosť na základe „dôkazu“, ktorý v obdobnom prípade (ak by daňový subjekt predložil iba príjmový doklad bez faktúry, dodacieho listu) by nepovažoval za dostatočný.».

Výklad § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. musí podľa sťažovateľa smerovať k „rozloženiu dôkazného bremena, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt“.

Nie je možné podľa názoru sťažovateľa „dokazovanie zo strany daňového subjektu v smere, že dodávku tovaru a služieb neuskutočnil iný dodávateľ (Z+M INVESTMENT, s. r. o.), ak túto dodávku uskutočnila spol. GORS, s. r. o. . Potom nemožno vykonávať dokazovanie negatívnym spôsobom, pretože daňový subjekt môže disponovať daňovými dokladmi, dodacími listami iba o tom, ktorý subjekt dodávku uskutočnil. Ak spol. GORS, s. r. o, nepredložila účtovníctvo, nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania a preto, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou obsahujúcou všetky náležitosti vyžadované platnou právnou úpravou od určitého dodávateľa, vyčerpal tento vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

Pokiaľ má výklad najvyššieho súdu garantovať zákonnosť daňového konania, t. j. zabezpečiť, aby tak daňové subjekty, ako aj správcovia dane postupovali striktnie v súlade s príslušnými predpismi, túto možno zabezpečiť aj prostredníctvom takého výkladu daňových predpisov, ktorý zabezpečí rovnosť účastníkov, rovnosť a nestrannosť hodnotenia dôkazov.“.

V závere sťažnosti sťažovateľ zopakoval, že v jeho prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru ani jeho faktické dodanie, „avšak správca dane a súdy nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď svoje pochybnosti v celom rozsahu preniesli na ťarchu sťažovateľa ako daňového subjektu v zmysle § 29 ods. 8 ZSDP. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Pokiaľ iné subjekty vystavujú fiktívne faktúry a dopúšťajú sa podvodného konania, nesmie táto skutočnosť byť vykladaná na ťarchu daňového subjektu, ktorý v danom prípade nemá vedomosť o takýchto obchodoch.“.

Sťažovateľ taktiež vo svojej sťažnosti poukazuje na právo Európskej únie, konkrétne na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie „Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03)“, v ktorom súd konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo ak ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, keď tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopreté.

V rozhodnutí vo veci „Kittel (C-439/04) bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté“.

Súčasne sťažovateľ podporne poukazuje aj na judikatúru Najvyššieho súdu Českej republiky (sp. zn. 2 Afs 7/2006).

Na základe uvedeného sťažovateľ v petite žiada, aby ústavný súd nálezom vyslovil, že napadnutými rozhodnutiami krajského súdu (ako aj jeho vydaniu predchádzajúcim postupom) a najvyššieho súdu došlo k porušeniu jeho základných práv podľa čl. 46 ods. 1

a 2, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy, aby napadnutý rozsudok najvyššieho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie, a aby sťažovateľovi priznal náhradu trov právneho zastúpenia.

II.

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

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 čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon.

Ústavný súd podľa ustanovenia § 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 navrhovateľa.

Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v ustanovení § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, 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.

Predmetom sťažnosti je námietka porušenia základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, základného práva na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 2 a 3 ústavy, základného práva na vyjadrenie sa k vykonaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy napadnutým postupom a rozsudkom krajského súdu, ako aj napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 47 ods. 2 ústavy každý má právo na právnu pomoc v konaní pred súdmi, inými štátnymi orgánmi alebo orgánmi verejnej správy od začiatku konania, a to za podmienok ustanovených zákonom.

Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní.

Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prieťahov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Verejnosť možno vylúčiť len v prípadoch ustanovených zákonom.

1. Ústavný súd konštatuje, že preskúmaniu napadnutého postupu a rozsudku krajského súdu vo vzťahu k sťažovateľom namietanému porušeniu označených práv bráni princíp subsidiarity vyjadrený v čl. 127 ods. 1 ústavy, z ktorého vyplýva, že každá fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá namieta porušenie svojho základného práva, musí

požiadať o ochranu tohto práva ten orgán verejnej moci, ktorý je kompetenčne predsunutý pred uplatnenie právomoci ústavného súdu (podobne II. ÚS 148/02, IV. ÚS 78/04, IV. ÚS 380/04, III. ÚS 5/05). Takýmto súdom bol vo vzťahu ku krajskému súdu najvyšší súd, ktorý na základe odvolania sťažovateľa napadnutý rozsudok potvrdil. Z uvedeného dôvodu ústavný súd sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nedostatok svojej právomoci na jej prerokovanie.

2. Sťažovateľ v sťažnosti vyjadruje svoje výhrady voči napadnutému rozsudku najvyššieho súdu, ktorým podľa jeho názoru došlo k neprípustnému zásahu do jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 , ako aj základných práv podľa čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy.

Podstatou sťažnosti je predovšetkým nesúhlas sťažovateľa s výkladom a aplikáciou ustanovení § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v súvislosti s rozsahom uplatnenia dôkazného bremena na strane sťažovateľa (daňovníka), ktorý považuje za spôsobujúcim arbitrárnosť rozhodnutia, ako aj porušenie princípu rovnosti účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 2 a 3 ústavy.

Najvyšší súd ako súd odvolací v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu (finančného riaditeľstva) č. 1020506/1/1074094/2012/5048-r z 13. júla 2012 rozhodol o odvolaní sťažovateľa proti napadnutému rozsudku krajského súdu tak, že tento rozsudok ako vecne správny potvrdil.

V nadväznosti na to ústavný súd považoval za potrebné poukázať na to, že z vymedzenia postavenia a kompetencií všeobecných súdov a ústavného súdu vyplýva, že ústavný súd je oprávnený preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Ústavný súd teda nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a aplikácii právnych

predpisov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu, ani preskúmavať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (m. m. III. ÚS 78/07, IV. ÚS 27/2010). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia podústavných právnych predpisov (m. m. II. ÚS 193/2010), ale úloha ústavného súdu sa obmedzuje len na kontrolu, či skutkové zistenia všeobecných súdov majú dostatočný racionálny základ, či interpretácia a aplikácia použitých právnych predpisov je v súlade s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom, či právne závery nie sú v extrémnom rozpore so skutkovými zisteniami a či rozhodnutia vydané v konaniach, ktoré im predchádzali, sú riadne odôvodnené. Do sféry pôsobnosti všeobecných súdov môže ústavný súd zasiahnuť len vtedy, ak by ich konanie alebo rozhodovanie bolo zjavne nedôvodné alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by malo za následok porušenie niektorého základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02).

Na účely posúdenia opodstatnenosti sťažnosti ústavný súd pri predbežnom prerokovaní preskúmal k sťažnosti pripojený rozsudok najvyššieho súdu. Najvyšší súd v jeho odôvodnení najprv poukázal na obsah odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu, pričom v tejto súvislosti najmä uviedol:

«Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O. s. p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1074094/2012/5048-r zo dňa 13. 07. 2012 a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 9311301/1/616409/2012 zo dňa 26. 03. 2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie 11. štvrťrok 2008 v sume 9.088,39 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov... (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.)

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon 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 to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil zákon. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Žalobca ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnené očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri predpokladanej daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a preukázať, kto uvedený tovar skutočne poskytol...»

Ďalej najvyšší súd zhrnul námietky sťažovateľa uvedené v jeho odvolaní, ako aj citoval z vyjadrenia finančného riaditeľstva.

V ďalšej časti napadnutého rozsudku najvyšší súd uviedol (citoval) relevantné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. [§ 49 ods. 1 a 2; § 51 ods. 1 písm. a)] a zákona č. 511/1992 Zb. (§ 2 ods. 2, 3 a 6; § 29 ods. 4 a 8) a interpretoval ich vo vzťahu k posudzovanej veci.

Po podrobnom oboznámení sa s administratívnym spisom, ako aj so súdnym spisom sa najvyšší súd zaoberal skutkovým základom prerokováanej veci, jeho právnym posúdením a hodnotením a uviedol, že u sťažovateľa „bola vykonaná daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2008, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 9311401/5/2840/2012 zo dňa 09. 02. 2012, a keďže sa žalobca nedostavil

na prerokovanie predmetného protokolu, správca dane postupoval v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. a za deň doručenia a prerokovania protokolu sa považuje deň 22. 03. 2012.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/5238/2011/Bie zo dňa 14. 02. 2011, na ktorom bola ako svedok vypočutá [REDAKOVANÉ] vyplýva, že o obchodných vzťahoch v písomnej forme medzi žalobcom a spoločnosťou GORS, s. r. o., nemá vedomosť, dodávateľov si nepamätá, keďže odvtedy už prešlo určité časové obdobie a za rok 2008 robila účtovníctvo viacerým subjektom. Spoločnosti GORS, s. r. o., vykonávala účtovníctvo za rok 2007 a 2008.

K pokladničným dokladom od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s. r. o., uviedla, že p. Machara jej priniesol faktúry s príjmovými dokladmi od tejto spoločnosti, následne však priniesol účtovné doklady od spoločností GORS, s. r. o., s uvedením, že došlo k zmene dodávateľa. Účtovné operácie previedla a omylom ponechala v účtovníctve pokladničné doklady od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s. r. o. Na otázky správcu dane odpovedala, že nebola osobne prítomná pri všetkých dodávkach materiálu od dodávateľov, ktorí dodali tento materiál v roku 2008 spoločnosti GORS, s. r. o., na zariadenie penziónu Beckovská Vieska č. 620 a takisto nebola osobne prítomná pri dodávkach materiálu od dodávateľa GORS, s. r. o., ktoré v roku 2008 táto spoločnosť dodala žalobcovi. Dňa 15. 02. 2011 k svojej svedeckej výpovedi doplnila, že účtovné operácie previedla v účtovníctve žalobcu a zároveň v účtovníctve GORS, s. r. o.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/42820/2010/Bie zo dňa 12. 10. 2010, na ktorom bol ako svedok vypočutý [REDAKOVANÉ] vyplýva, že účtovné doklady za rok 2008 spoločnosti GORS, s. r. o., nemôže predložiť, keďže boli odovzdané novému majiteľovi spoločnosti. Uviedol, že v roku 2008 bol konateľom spoločnosti GORS, s. r. o. ktorá bola zameraná na stavebnú činnosť, ako aj spoločnosti GOOS, s. r. o., ktorá bola zameraná na prenájom nehnuteľnosti. Vlastníkom nehnuteľnosti – rozostavaná stavba rodinného domu [REDAKOVANÉ] bola spoločnosť GOOS, s. r. o., ktorá predmetnú stavbu dokončila, pričom bol zmenený účel stavby z rodinného domu na penzión. Spoločnosť GORS, s. r. o., na stavbe penziónu zabezpečovala hrubé stavebné práce a dodávala stavebný materiál. Žalobca dodával stolárske a drevárske výrobky, [REDAKOVANÉ] robil zámkovú dlažbu.

So žalobcom mal ústnu dohodu a robil práce na objednávky. Žalobca robil dodávku a montáž, [REDACTED] chodil brať materiál sám, podľa toho ako potreboval. Faktúry boli vyhotovené následne po dodávke materiálu, faktúry vyhotovila účtovníčka za základe podkladov [REDACTED], ktoré on alebo jeho manželka podpísali. Príjmové pokladničné doklady boli vyhotovené v tom dni, ktorý je uvedený na doklade, uvedené príjmy boli v tieto dni zaučtované v účtovníctve spoločnosti GORS, s. r. o., a doručovala ich buď jeho manželka, alebo on sám. Úhrady faktúr sa uskutočnili v hotovosti v tom termíne a takej výške, ako je uvedené na predmetných príjmových pokladničných blokoch. Peniaze žalobca vyplatil naraz sám v hotovosti, ktoré prevzal [REDACTED] osobne. Všetky príjmy boli zaučtované v účtovníctve spoločnosti GORS, s. r. o. K účtovným dokladom spoločnosti GORS, s. r. o., za rok 2008 uviedol, že sa nakontaktuje na súčasného konateľa spoločnosti p. Petroviča a potom ich doloží do konca budúceho týždňa.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/42916/2010/Bie zo dňa 12. 10. 2010, kde ako svedok vypovedal [REDACTED] vyplýva, že v roku 2008 pracoval pre žalobcu ako živnostník, pričom žalobcovi za rok 2008 vystavil celkovo 12 faktúr. Peniaze mu žalobca vyplatil osobne v takej výške ako bola vyčíslená na faktúrach a príjmových pokladničných dokladoch. Predložil tiež knihu pohľadávok k 31. 12. 2008. Na otázku, aký bol dôvod nepodania daňového priznania za rok 2008 uviedol, že si nie je vedomý, že by toto daňové priznanie nebolo podané. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 644/320/8466/2010/Tru zo dňa 07. 09. 2010, na ktorom ako svedok vypovedal Dušan Petrovič (konateľ spoločnosti GORS, s. r. o., v čase od 01. 10. 2009 do 13. 01. 2012) vyplýva, že dňa 24. 08. 2010 navštívil predchádzajúceho konateľa spoločnosti GORS, s. r. o., Miloša Gonu, ktorý sa vyjadril, že nemá žiadne doklady týkajúce sa spoločnosti GORS, s. r. o. Z uvedeného dôvodu nemohol Dušan Petrovič predložiť správcovi dane doklady týkajúce sa spoločnosti GORS, s. r. o.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 644/320/7789/2010/Bac zo dňa 21. 07. 2010, kde vypovedal Dušan Petrovič vyplýva, že Miloša Gonu navštívil osobne v miestne bydliska, avšak nepodarilo sa mu s ním skontaktovať. Manželka Miloša Gonu mu uviedla, že sa do 15. 08. 2010 nachádza pracovne v zahraničí a o požiadavke na vydanie dokladov za obdobie roku 2008 ho bude informovať.“.

Z uvedeného pre najvyšší súd preto vyplynulo, že v rámci administratívneho konania bolo vykonané rozsiahle dokazovanie prostredníctvom výsluchu svedkov, predloženia listín a pod. Súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku podľa názoru najvyššieho súdu „podrobne popísal skutkový stav, ako vyplynul z administratívneho spisu“. Otázne však ostalo, „kde sa nachádza účtovníctvo spoločnosti GORS, s. r. o., keďže pôvodný konateľ p. Gono tvrdil, že ho celé odovzdal novému konateľovi, avšak bez protokolu, pričom nový konateľ sa viackrát snažil nakontaktovať s p. Gonom ohľadom odovzdania účtovníctva predmetnej spoločnosti, ale bezvýsledne. Rovnako výkon prác pre žalobcu bol p. ████████ potvrdený, avšak dodávateľ materiálu ostal nevyriešený. Účtovníčka žalobcu mu robila účtovníctvo podľa dokladov, ktoré jej predložil a na jeho pokyn. Predložené jej boli aj doklady od spoločnosti Z+M INVESTMENT, s. r. o., pri ktorých previedla účtovné operácie, avšak neskôr jej žalobca povedal, že došlo k zmene dodávateľa a v účtovníctve omylom ponechala predmetné doklady od uvedenej spoločnosti. Čo sa týka príjmových dokladov spoločnosti Z+M INVESTMENT, s. r. o., žalovaný sa o nich zmienil na str. 5 napadnutého rozhodnutia a rovnako aj na výzvu č. 643/320/50147/2010/Bie zo dňa 14. 12. 2010 sa mal žalobca vyjadriť k týmto príjmovým dokladom. Rovnako poukazuje senát najvyššieho súdu i na dôvody prvostupňového rozhodnutia, z obsahu ktorého okrem iného dáva do pozornosti, že správca dane zaslal žalobcovi výzvu na predloženie dôkazov č. 643/320/501 zo dňa 14. 12. 2010, na základe ktorej mal daňový subjekt predložiť dôkazy, ktorými by nepochybne preukázal tvrdenie, že sporný materiál na stavbu penziónu v skutočnosti dodala spoločnosť GORS s. r. o., Javorinská 401/11, Nové Mesto nad Váhom, nakoľko z dovtedy vykonaného dokazovania neboli jeho tvrdenia preukázané. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zdôraznil, že samotné faktúry, príjmové a výdavkové pokladničné doklady ešte nie sú dôkazom o tom, že predmetné plnenia, uvedené na dokladoch od spoločnosti GORS, s. r. o., Nové Mesto nad Váhom, boli v skutočnosti zrealizované uvedenou spoločnosťou.

Žalobca doručil dňa 17. 01. 2011 Daňovému úradu Nové Mesto nad Váhom písomné vyjadrenie k predmetnej výzve. V písomnom vyjadrení uviedol, že k prijatým faktúram

od dodávateľa GORS, s. r. o., Nové Mesto nad Váhom, okrem pokladničných dokladov nemá žiadne iné dôkazy.“.

Najvyšší súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku dospel k záveru, že „nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu“.

Ďalej najvyšší súd uviedol, že „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. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).“.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukázal aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžo 4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím ústavného súdu č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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 následnú verifikáciu skutočností a dokladov predpokladaných 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.“.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že „žalobca v konaní nepreukázal vecnú súvislosť dodania tovarov a služieb a nepreukázal ani to, že dodania boli uskutočnené osobou, uvedenou na podložených dokladoch. Výpovede svedkov rovnako nepreukázali reálnosť tvrdených skutočností. Ani senát odvolacieho súdu nepopiera reálnosť skutočného dodania tovarov a služieb, ako aj reálnosť vykonaných činností, avšak ani ohliadka objektu – Penziónu, nachádzajúceho sa v Beckovskej Vieske mal byť predmetný materiál zabudovaný by nepreukázala, tak ako to správne uviedol súd prvého stupňa, kto bol skutočným dodávateľom surovín resp. iného tovaru pre žalobcu.“.

Najvyšší súd ďalej uviedol, že 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 ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, podľa najvyššieho súdu „zákonodarca požaduje z dôvodu ľahkej zneužitelnosti, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si žalobca sám uplatnil, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností, uvedených na faktúrach.“.

Sťažovateľ podľa názoru najvyššieho súdu neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Aj keď sporné faktúry podľa názoru najvyššieho súdu „obsahujú

po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosťami na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentuje. Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca dôkazné bremeno v tomto prípade neunesol. Svedecké výpovede osôb, ktoré sa mali podieľať na dodávke tovarov alebo pre žalobcu viedli účtovníctvo, nepotvrdili skutočnosť, kto bol dodávateľom uvedeného zdaniteľného plnenia pre žalobcu. Konatelia žalobcom označeného dodávateľa – spoločnosti GORS, s. r. o., Nové Mesto nad Váhom, správcovi dane účtovníctvo nepredložili, napriek opakovaným výzvam.“.

Výmenu daňových dokladov v účtovníctve sťažovateľa od dodávateľa žalobcu Z+M Investment, s. r. o., za daňové doklady od spoločnosti GORS, s. r. o., považoval senát odvolacieho súdu za účelovú, keďže k tejto výmene prišlo až po uskutočnení a ukončení daňovej kontroly dane z príjmu za rok 2008 u sťažovateľa (protokol o výsledku daňovej kontroly z príjmu 2008 č. 643/320/6817/2011/Bie z 31. marca 2011).

Ďalej najvyšší súd uviedol, že „Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy, podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).“.

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedal podľa názoru najvyššieho súdu „zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z.

V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH) nevzniklo. Potom je nesprávne aj konštatovanie, že nebola dodržaná Šiesta Smernica Rady 77/388/EEC zo dna 17. 05. 1977, ktorá zakladá spoločný systém DPH, podľa ktorej na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti došlo k pochybnostiam ohľadom vecnej súvislosti dodania a použitia tovarov a služieb, ako aj či boli dodania tovaru reálne uskutočnené osobou uvedenou na dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal tvrdené skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom.“.

Súd prvého stupňa sa podľa názoru najvyššieho súdu dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami sťažovateľa uvedenými v žalobe. Krajský súd podľa najvyššieho súdu uviedol, že „postup správnych orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným, ktorých úlohou pri posudzovaní práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či sú preukázané skutočnosti na nich deklarované, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu dostatočne zistený a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko, rovnako mohol produkovať dôkazy na svoje tvrdenia.“.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahovali podľa najvyššieho súdu „všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky

dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O. s. p. potvrdil.“.

Z citovaného vyplýva, že najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku zaoberal so všetkými podstatnými námietkami sťažovateľa, ktoré uplatnil vo svojom odvolaní a zopakoval v sťažnosti adresovanej ústavnému súdu. Ústavný súd v tejto súvislosti považoval za potrebné navyše zdôrazniť, že v posudzovanom prípade sťažovateľ namieta porušenie svojho základného práva garantovaného ústavou napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, ktorý bol vydaný podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku, t. j. v rámci správneho súdnictva, ktoré má svoje špecifiká.

V rámci správneho súdnictva súdy preskúmajú zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov (§ 244 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku). Úlohou súdu (či už prvostupňového alebo odvolacieho) v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Teda treba vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Vychádzajúc z týchto špecifických črt správneho súdnictva ústavný súd posudzoval aj dôvodnosť námietok sťažovateľa proti namietanému rozsudku najvyššieho súdu.

Ústavný súd zameral svoju pozornosť na aplikáciu procesno-právnych noriem zákona o správe daní regulujúcich rozdelenie dôkazného bremena v daňovom konaní. Ústavný súd už uviedol, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení (III. ÚS 401/09). Daňový subjekt má v daňovom konaní dve

základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Ak však správca dane pri preverovaní písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

Podľa názoru ústavného súdu najvyšší súd o otázkach, ktoré boli dôvodom na podanie žaloby sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu (o ktorej v prvom stupni rozhodoval krajský súd), nerozhodol svojvoľne. Naopak, podľa názoru ústavného súdu je napadnutý rozsudok najvyššieho súdu ústavne akceptovateľným a udržateľným spôsobom odôvodnený, a preto nesignalizuje možnosť vysloviť porušenie sťažovateľom označeného základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku zhrnul skutkové zistenia a právne závery krajského súdu, a to v rozsahu zodpovedajúcom odvolacím námietkam sťažovateľa, pričom právne názory krajského súdu rozvinul a doplnil vlastnými úvahami a závermi, ktoré sú podľa názoru ústavného súdu v danom prípade z ústavného hľadiska konformné, a preto akceptovateľné a udržateľné, keďže korešpondujú právnym normám, ktoré mali byť v danom prípade aplikované. Z citovaných častí odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu zjavne vyplýva, akými právnymi úvahami sa spravoval pri rozhodovaní, a aj to, ako z právneho hľadiska posúdil kľúčové sťažovateľove námietky. Za daných okolností ústavný súd nemôže súhlasiť s tvrdením sťažovateľa, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je z hľadiska ním uplatnených námietok nepreskúmateľný.

Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvého aj druhého stupňa), ktoré stručne a jasne objasní skutkový stav a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na súdnu ochranu, resp. spravodlivý súdny proces (m. m. III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05). Odôvodnenie súdneho rozhodnutia v opravnom konaní pritom nemusí odpovedať na každú námietku alebo

argument, ktoré boli uplatnené v opravnom prostriedku, ale iba na tie, ktoré majú rozhodujúci význam na rozhodnutie o odvolaní, zostali sporné alebo sú nevyhnutné na doplnenie dôvodov prvostupňového rozhodnutia, ktoré sa preskúmava v odvolacom konaní (napr. IV. ÚS 358/08).

Ústavný súd pri rozhodovaní o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nenahrádza postupy a rozhodnutia všeobecných súdov, pretože ústavný súd nie je opravnou inštanciou vo vzťahu k všeobecným súdom. Kritériom rozhodovania ústavného súdu musí byť najmä to, či prípadné pochybenia všeobecného súdu v posudzovanom prípade dosahujú takú intenzitu, ktorá už naznačuje, že nimi došlo k neprípustnému zásahu do ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou garantovaných základných práv alebo slobôd, t. j. musí ísť o zistenie, že v okolnostiach daného prípadu došlo k takému zásahu do právom chránenej sféry sťažovateľa, ktorý predstavuje neprípustné obmedzenie, resp. odopretie základných práv alebo slobôd (m. m. II. ÚS 193/06, II. ÚS 210/06, IV. ÚS 238/07).

Je potrebné zdôrazniť, že „skutková“ argumentácia sťažovateľa je vedená v rovine, ktorú ústavný súd nie je oprávnený (pre)hodnotiť. Ústavný súd nie je skutkovým (nachádzacím) súdom, a ako už bolo uvedené, z tohto pohľadu nie je zásadne oprávnený prehodnocovať hodnotenie dôkazov uskutočnené pred správnyimi orgánmi, prípadne pred všeobecnými súdmi. Dôvodom na zásah zo strany ústavného súdu v danom prípade by bol až stav, keď by skutkové zistenia boli výrazom zjavného omylu, a tým by presiahli rámec zásad spravodlivého procesu a uvedený nedostatok by nebol napravený v rámci správneho súdnictva zo strany všeobecných súdov. Sťažovateľ však v sťažnosti neuvádza také dôvody, ktoré by mohli byť relevantné v rovine ústavnoprávnej, a v zásade len pokračuje v polemike vedenej pred správnyimi orgánmi a všeobecnými súdmi, ktorú prenáša do konania pred ústavným súdom.

Podľa ústavného súdu v danom prípade nemožno dospieť k záveru, že by sa správne orgány dopustili zjavného omylu pri ustálení skutkového stavu a všeobecné súdy by na daný nedostatok primerane nereagovali, pretože záver o neunesení dôkazného bremena

sťažovateľa o uskutočnení zdaniteľného plnenia medzi ním a GORS, s. r. o., má dostatočný racionálny základ vo vykonaných dôkazoch. Správne orgány a všeobecné súdy v tomto smere náležite uviedli, na základe akých úvah sa dospelo k ustáleniu skutkového stavu, a úsudok, že správne orgány, prípadne všeobecné súdy pochybili v podobe zjavného vybočenia zo zákonných zásad pri vykonávaní a hodnotení dôkazov, v danom prípade preto neobstojí. Sťažovateľ tak od ústavného súdu nedôvodne očakáva, že ústavný súd prehodnotí dokazovanie uskutočnené pred správnymi orgánmi a všeobecnými súdmi a jeho výsledky podrobí ďalšiemu inštančnému prieskumu.

Zhrnúc doteraz uvedené ústavný súd uvádza, že sťažovateľ síce v sťažnosti namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy, avšak z obsahu sťažnosti, konkrétne z dôvodov, na ktorých sťažovateľ zakladá ťažiskovú časť argumentácie, je zrejmé, že neuvádza také tvrdenia, prostredníctvom ktorých by relevantným spôsobom odôvodňoval porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy a z tohto pohľadu ústavnoprávne relevantným spôsobom spochybňoval opodstatnenosť záverov vyslovených v rozsudku najvyššieho súdu.

V súvislosti s uvedeným posudzovaním námietok sťažovateľa ústavný súd poukazuje na závery svojej ustálenej rozhodovacej činnosti, podľa ktorej je dôvodom na odmietnutie sťažnosti pre jej zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným rozhodnutím, postupom alebo iným zásahom orgánu štátu do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej, ako aj nezistenie žiadnej možnosti porušenia označeného základného práva alebo slobody namietaným rozhodnutím, postupom alebo iným zásahom orgánu štátu, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (m. m. I. ÚS 66/98, I. ÚS 4/00, III. ÚS 138/02, IV. ÚS 1/2012). Ústavný súd môže pri predbežnom prerokovaní odmietnuť taký návrh, ktorý sa na prvý pohľad a bez najmenej pochybnosti javí ako neopodstatnený.

Ústavný súd dospel k záveru, že na základe sťažovateľom vymedzených námietok, prostredníctvom ktorých namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47

ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy, vo väzbe na obsah odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu z ústavnoprávneho hľadiska nemožno napadnutý rozsudok najvyššieho súdu hodnotiť ako ústavne nekonformný, pretože v jeho odôvodnení sú zreteľne uvedené dôvody, ktoré racionálne vedú k záveru uvedenému vo výrokovej časti namietaného rozhodnutia.

Vychádzajúc z uvedeného ústavný súd dospel k záveru, že medzi namietaným rozsudkom najvyššieho súdu na jednej strane a sťažovateľom označenými základnými právami na strane druhej neexistuje taká príčinná súvislosť, ktorá by naznačovala reálnu možnosť vysloviť ich porušenie po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie. Najvyšší súd rozhodol vo veci sťažovateľa spôsobom, s ktorým sťažovateľ síce nesúhlasí, ale toto rozhodnutie bolo náležite odôvodnené na základe vlastných myšlienkových konštrukcií, ktoré ústavný súd nie je vzhľadom na už uvedené oprávnený ani povinný nahrádzať.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd po predbežnom prerokovaní sťažnosti dospel k záveru, že podmienky na prijatie sťažnosti na ďalšie konanie v danej časti splnené neboli, a preto podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde rozhodol tak, že sťažnosť, ktorou sťažovateľ namietal porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 ústavy rozsudkom najvyššieho súdu, je potrebné odmietnuť z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

Pokiaľ sťažovateľ namietal porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 12, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy, jeho sťažnosť v predloženej podobe neobsahuje žiadne odôvodnenie porušenia práv sťažovateľa podľa uvedených článkov ústavy. Z uvedeného dôvodu bolo potrebné v tejto časti sťažnosť po jej predbežnom prerokovaní odmietnuť podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí.

Keďže ústavný súd sťažnosť odmietol, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľa (návrhu na zrušenie rozsudku najvyššieho súdu a priznanie náhrady trov právneho zastúpenia), ktoré sa vecne viažu na vyslovenie porušenia sťažovateľom označených práv, stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 28. apríla 2015