



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 490/2018-12

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 11. októbra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED], právne zastúpenej advokátom JUDr. Tiborom Szakálom, advokátska kancelária, Ulica svätého Juraja 36, Dunajská Streda, vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 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. 2 Sžf 25/2016 z 23. mája 2018 a rozsudkom Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20 S 53/2014 z 1. decembra 2015 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 24. júla 2018 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 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. 2 Sžf 25/2016 z 23. mája 2018 (ďalej len „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“) a rozsudkom Krajského súdu v Trnave (ďalej len

„krajský súd“) sp. zn. 20 S 53/2014 z 1. decembra 2015 (ďalej len „napadnutý rozsudok krajského súdu“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka ako žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 1100307/1/285187/2014/4884 z 20. júna 2014, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trnava (ďalej aj „správca dane“ alebo „daňový úrad“) č. 9210401/5/916421/2014/Jani z 12. marca 2014, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) znížil sťažovateľke ako platiteľke dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie február 2011 zo sumy 219 740,56 € na sumu 43 430,08 €, t. j. daňovému subjektu bol vyrubený rozdiel dane vo výške 176 310,48 €, keď správca dane dospel k záveru, že získané dôkazy o objednávaní, vykonaní a uhradení preprav žalobkyňa nevyvrátila ani nespochybnila a ani ňou požadované výpovede svedkov [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] nemohli v danej veci priniesť nové skutočnosti.

2.1 Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku dôvodil:

«Najvyšší súd vyhodnotil rozsah a dôvody podaného odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom pripojeného súdneho a administratívneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod, pre ktorý by sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré podľa názoru najvyššieho súdu vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku

napadnutého rozsudku. Na zdôraznenie správnosti dôvodov obsiahnutých v rozsudku krajského súdu uvádza nasledovné.

Predmetom daného súdneho preskúvacieho konania je rozhodnutie č. 1100307/1/285187/2014/4884 zo dňa 20.06.2014, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/916421/2014/Jani zo dňa 12.03.2014, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 daňového poriadku znížil žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2011 zo sumy 219 740,56 eur na 43 430,08 eur, keď dospel k záveru, že získané dôkazy o objednávaní, vykonaní a uhradení prepráv žalobca nevyvrátil ani nespochybnil a ani ním požadované výpovede svedkov, [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] nemohli v danej veci priniesť nové skutočnosti.

Žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane vo vzťahu k realizovanému obchodu, pričom daňovou kontrolou bolo spochybnené splnenie podmienok na uplatnené oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, čo správca dane preveroval prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií. Na základe zistených skutočností dospel správca dane k záveru, že daňový subjekt nepreukázal splnenie podmienky na oslobodenie od dane uvedenej v ustanovení § 43 ods. 1 zákona o DPH, keďže z odpovedí na medzinárodné dožiadania nebolo ani v jednom prípade potvrdené prijatie tovaru deklaroványmi odberateľmi daňového subjektu (žalobcu), čím mal správca dane za preukázané, že tovar nebol dodaný do iného členského štátu na faktúrach deklaroványm odberateľom.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu, uplatnenú žalobcom až v súdnom odvolacom konaní, že rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu nemá všetky zákonné náležitosti, ako to určuje daňový poriadok a bolo vydané vecne nepríslušným orgánom bez právnej subjektivity; žalobca ho považuje za nulitný právny akt - paakt, z ktorého nevyplývajú následky s ním spojené, nakoľko ho vydal orgán bez právnej subjektivity, preto je od počiatku neplatný a ako taký neexistuje a nikoho nezaväzuje, tak ani s touto námietkou sa najvyšší súd nemohol stotožniť. Podľa ustanovenia § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých

zákonov „Na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu.“

Z uvedeného vyplýva, že v danej veci rozhodol vecne príslušný správca dane a predmetný dodatočný platobný výmer podpísala osoba, poverená na daný úkon.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na uvedené závery sa s rozsudkom Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/53/2014-59 zo dňa 1. decembra 2015 stotožnil v celom rozsahu, preto ho podľa § 219 ods. 1 a 2 v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

Námietky v odvolaní boli opakovane uvádzané, s ktorými sa ako s námietkami žaloby náležite vypořiadal v odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd vrátane tvrdenia, že získané informácie v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií od daňových orgánov Maďarska nie sú dôkazom v zmysle daňového poriadku, ide len o administratívnu spoluprácu daňových orgánov členských štátov EU.

Najvyšší súd preto dôvody krajského súdu nebude opakovať, len na ne s poukazom na § 219 ods. 2 O.s.p. odkazuje.»

3. Podľa sťažovateľky napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a napadnutým rozsudkom krajského súdu boli závažným spôsobom bez náležitého odôvodnenia rozhodnutia vo veci porušené práva sťažovateľky na spravodlivý súdny proces. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu v spojení s napadnutým rozsudkom krajského súdu nespĺňajú podľa mienky sťažovateľky všetky zákonom ustanovené požiadavky na obsah odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v dôsledku čoho nie sú presvedčivé. Súd sa podľa sťažovateľky jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom nevyrovnali so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré boli pre rozhodnutie relevantné, nedali odpoveď na ňou nastolené podstatné otázky a nevysporiadali sa s judikátmi, na ktoré sťažovateľka v priebehu celého súdneho konania poukazovala. Najvyšší súd podľa názoru sťažovateľky porušil jej práva, a to tým, že jeho rozhodnutie je veľmi nekonkrétne, nezaoberá sa skutočnosťami namietanými sťažovateľkou a je veľmi formalistické. Konanie

na oboch súdnych inštanciách nevykazovalo podľa úsudku sťažovateľky znaky spravodlivosti a narušilo princípy práva na spravodlivý súdny proces.

3.1 Sťažovateľka sa nemôže stotožniť ani s úvahou odvolacieho orgánu správcu dane, že aj keby došlo k fyzickej vykládke tovaru z nákladných áut len pre účely jeho váženia, tak to nemožno považovať za jeho dodanie do konkrétneho miesta určenia v Maďarsku, keď ihneď po zvážení mal byť tovar naložený na to isté nákladné vozidlo, ktoré ho doviezlo a prepravilo v ten istý deň na územie Slovenskej republiky novému objednávateľovi. Toto nemožno považovať za nenaplnenie znenia § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), lebo toto ustanovenie v rozhodnom čase takúto skutkovú situáciu podľa názoru sťažovateľky neupravovalo. To, ako disponoval odberateľ s nadobudnutým tovarom, sťažovateľka nijakým spôsobom nemohla podľa jej slov ovplyvniť, a preto podľa nej neobstojí právny názor krajského súdu, ktorý jej vytýka nesplnenie podmienky predloženia prepravného dokladu, v ktorom je uvedené miesto určenia v zmysle § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH.

3.2 Sťažovateľka sa nestotožňuje ani s názorom súdov, ktoré si podľa jej názoru nezákonne osvojili argumentáciu správcu dane, že pre rozhodnutie vo veci zabezpečil potrebné dôkazy v dostatočnom rozsahu a tieto vyhodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov. Podľa odkazu sťažovateľky napr. správca dane tvrdí, že „*tovar sa bez vykládky obratom vrátil späť na Slovensko a nebolo preukázané jeho prijatie maďarským odberateľom*“, ale zápisnica o výsluchu vrátnika či skladníka ako svedkov potvrdzujúca nevyloženie tovaru alebo iný akceptovateľný dôkaz neexistujú.

3.3 Zásadnou spornou otázkou medzi sťažovateľkou a správcom dane podľa jej presvedčenia ostáva posúdenie miery zaťaženia sťažovateľky ako daňovníčky dôkazným bremenom o preukázateľnosti uskutočneného zdaniteľného plnenia. Sťažovateľka ako žalobkyňa predložila správny súdu všetku svoju evidenciu a záznamy ňou vedené o obchodnom prípade a navrhla výsluchy svedkov, čím podľa jej názoru vyčerpala svoje zákonné dôkazné bremeno, ktoré má z objektívnych dôvodov svoje ohraničené medze, nemôže platiť absolutórium. Objektívne nie je podľa tvrdenia sťažovateľky možné

spravodlivo požadovať, aby daňový subjekt (v danom prípade sťažovateľka) do najmenších detailov preveroval svojich odberateľov či dodávateľov, aby sledoval a kontroloval výrobné a obstarávacie procesy u svojich obchodných partnerov, a to nielen v minulosti, ale aj predpokladal ich správanie do budúcnosti (napr. či obchodný partner podá v rozhodnom období daňové priznanie k DPH), lebo sťažovateľka ako daňový subjekt na to zákonné právne prostriedky v tomto smere a možnosti pôsobiť alebo čo len ovplyvniť dodržiavanie zákonných postupov a povinností zo strany odberateľa (alebo dodávateľa) nemá. Sťažovateľka preto nesúhlasí s tvrdením krajského súdu v odôvodnení jeho rozsudku, podľa ktorého daňové orgány zabezpečili dôkazy v dostatočnom rozsahu a tieto vyhodnotili v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a ich logickým významom k veci, čo s poukazom na § 219 ods. 2 OSP odobril vo svojom odôvodnení aj najvyšší súd.

3.4 Správca dane, ktorý po celý čas vo svojich písomných prejavoch podľa slov sťažovateľky úspešne komolil mená konateľov spoločnosti [REDAKOVANÉ], ako aj ich na veci sa podieľajúcej matky ([REDAKOVANÉ], matky [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ]), napriek zákonnej povinnosti ani z vlastného popudu a ani na návrhy sťažovateľky nepristúpil k výsluchu týchto osôb, hoci ide o občanov Slovenskej republiky s trvalým pobytom v Slovenskej republike, teda v územnej pôsobnosti správcu dane, napr. na overenie oprávnenosti konania [REDAKOVANÉ], t. j. či mala od svojich detí – konateľov spoločnosti [REDAKOVANÉ]. plnú moc a v akom rozsahu a akej forme ju na konanie a vystupovanie v mene tejto spoločnosti mala, na overenie miesta určenia, spôsobu úhrady za prepravu tovaru (objednávku odberateľa), realizovania prepravy tovaru, ako aj ostatných, lebo sťažovateľka bola podľa jej vyjadrenia zbytočne vyzývaná správcom dane na predloženie prepravného dokladu, keď s prepravcom nebola v právnom vzťahu. Správca dane sa namiesto toho uspokojil s podľa sťažovateľky neúplnými, nepresvedčivými a nepreukázanými tvrdeniami a informáciami maďarskej daňovej správy (ktorá sa taktiež uspokojila s konštatáciou nekontaktnosti niektorých obchodných spoločností a ich štatutárov bez využitia zákonných donucovacích opatrení, napr. pokuty, predvedenia a iných právomocí na zabezpečenie dôkazu), ktoré si nekriticky osvojil.

3.5 Sťažovateľka preto namieta odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu, s ktorým sa stotožnil aj najvyšší súd, v tej časti, pokiaľ súd tvrdí, že „*dokazovanie zo strany*

správca dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom“, lebo je podľa jej mienky zužujúcim výkladom, ktorý nemá oporu v zákone. Súdni naznačený výklad zákona je podľa sťažovateľky v priamom rozpore so zákonom a obmedzuje a porušuje práva sťažovateľky ako daňovníčky.

3.6 Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu osvojeného najvyšším súdom podľa názoru sťažovateľky nevyplýva, v čom malo spočívať spochybnenie jej tvrdení a ňou predložených písomných podkladov, ktoré by odôvodňovalo záver o nepreukázaní naplnenia zákonných podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní do iného členského štátu Európskej únie a nepreukázaní prepravy tovaru na účet jej odberateľov. Skôr je podľa úvah sťažovateľky namieste záver, že rozhodnutie správca dane bolo predčasné, lebo jednak nevykonal všetky ňou navrhované dôkazy a jednak svoje závery oprel o domnienky maďarských daňových orgánov, ktoré nekriticky, bez ich ďalšieho overovania prevzal v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

3.7 Ak podľa sťažovateľky existovali nejaké pochybnosti o obsahu informácií maďarskej daňovej správy, mal správca dane, ktorý vedie daňové konanie a vykonáva dokazovanie, vykonať daňovníčkou navrhované dôkazy, t. j. výsluchy navrhovaných svedkov vo vlastnej pôsobnosti za účasti sťažovateľky, alebo požadovať od maďarskej daňovej správy výsluchy konateľov a ďalších osôb. Ak sťažovateľke ako dodávateľke tovaru bola odberateľom poskytnutá informácia o prepravcovi, určený prepravca sa prezentoval, sťažovateľka ako dodávateľka odovzdala tovar prepravcovi, ktorý ho prepravil na miesto určenia určené odberateľom a na jeho účet, potom sa sťažovateľka pýta, vyžadovanie akých dokladov správcom dane je od nej ešte možné objektívne požadovať. Podľa jej odpovede rozhodne nie také, na ktoré sťažovateľka nemohla mať a nemala vplyv, aby splnila podmienky na oslobodenie od dane.

3.8 Na základe uvedeného sťažovateľka namieta, že konaním a rozhodovaním prvostupňového súdu, ako aj súdu odvolacieho bolo v dôsledku ich arbitrárneho postoja k jej návrhom zasiahnuté do jej práva na spravodlivé súdne konanie. Prvostupňový súd, ako aj odvolací súd tým, že podľa sťažovateľky bez zdôvodnene uvážlivých dôvodov odmietli jej argumentáciu, porušili jej právo na presvedčivé súdne rozhodnutie, čím zasiahli

do základného práva sťažovateľky na spravodlivé súdne konanie v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy a jej práva obrátiť sa na súd so žiadosťou, aby preskúmal zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy v zmysle čl. 46 ods. 2 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

4. Sťažovateľka navrhla vydať tento nález:

„Základné právo sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie vyplývajúce z čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd, a čl. 46 ods. 1, čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu SR č.k.2Sžf/25/2016 zo dňa 23.5.2016 a rozsudkom Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/53/2014 zo dňa 1.12.2015 bolo porušené.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR č.k. 2Sžf/25/2016 zo dňa 23.5.2016 a rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/53/2014 zo dňa 1.12.2015 sa zrušujú a vec sa vracia Krajskému súdu v Trnave na ďalšie konanie.

Najvyšší súd SR je povinný uhradiť sťažovateľovi trovy konania...“

II.

5. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť

uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

6. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (porov. napr. I. ÚS 105/06, II. ÚS 66/2011, III. ÚS 155/09, IV. ÚS 35/02).

III.

7. Predmetom sťažnosti je predovšetkým námietka sťažovateľky, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu a napadnutý rozsudok krajského súdu sú arbitrárne a svojvoľné, keďže právne závery v nich vyslovené sú podľa názoru sťažovateľky neodôvodnené, a to hlavne s ohľadom na charakter daňového konania. Podľa sťažovateľky najvyšším súdom nebolo dostatočným spôsobom zdôvodnené, v čom spočívalo neunesenie dôkazného bremena na strane sťažovateľky.

7.1 V záujme komplexného pohľadu na problematiku je korektné upozorniť, že problematiku vyrubovania dane alebo rozdielu dane správcom dane v intenciách rekapitulácie uvedeného skutkového stavu k dnešnému dňu reguluje primárne daňový poriadok, konkrétne § 68 a nasl. (vyrubovacie konanie), ktorý k 1. januáru 2012 nahradil zákon č. 511/1992 Zb. a v ňom v § 38 a nasl. upravené vyrubovacie konanie.

K napadnutému rozsudku krajského súdu

8. Sťažnosť v časti smerujúcej proti napadnutému rozsudku krajského súdu je potrebné odmietnuť pre neprípustnosť.

8.1 Z čl. 127 ods. 1 ústavy pramení, že systém ústavnej ochrany základných práv a slobôd je rozdelený medzi všeobecné súdy a ústavný súd, pričom ochranu základných práv a slobôd poskytuje v zmysle ústavy primárne všeobecné súdnictvo („ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd“) a ústavný súd až subsidiárne.

8.2 Zo sťažnosti je nepochybné, že sťažovateľka využila svoje právo podať proti napadnutému rozsudku krajského súdu odvolanie, o ktorom bol oprávnený a aj povinný rozhodnúť najvyšší súd. Právomoc najvyššieho súdu rozhodnúť o odvolaní sťažovateľky v danom prípade nepripúšťa možnosť ústavného súdu rozhodovať o napadnutom rozsudku krajského súdu, keďže odvolanie predstavuje účinný opravný prostriedok ochrany práv sťažovateľky vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu.

8.3 Princíp subsidiarity nás poučuje, že ústavný súd poskytuje ochranu základným právam a slobodám iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhodujú všeobecné súdy. Ústavný súd sa pri skúmaní podmienok konania o sťažnosti riadi zásadou, že všeobecné súdy sú ústavou povolané chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť, a preto je ochrana základných práv a slobôd poskytovaná ústavným súdom prostredníctvom ústavou a zákonom o ústavnom súde upraveného konania o sťažnosti subsidiárna a nastupuje až vtedy, ak o tejto ochrane nerozhodujú všeobecné súdy (porov. *mutatis mutandis* II. ÚS 13/01, IV. ÚS 102/09).

8.4 Vzhľadom na túto skutočnosť ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre neprípustnosť.

Všeobecne k princípom základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie

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

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto

rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený.

9.1 Pri rozhodovaní orgánov verejnej moci (t. j. aj súdov) o právach a povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v konkrétnom právom upravenom procese je nevyhnutné akcentovať princípy demokratického právneho štátu formujúce každé konanie. Tieto princípy nachádzame v ústave v čl. 46 a nasl. (právo na súdnu a inú právnu ochranu), ako aj v čl. 6 ods. 1 dohovoru (právo na spravodlivý proces).

9.2 Článok 46 ods. 1 ústavy je primárnou ústavnou bázou pre zákonom upravené konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky príslušných na poskytovanie právnej ochrany, a tým aj „bránou“ do ústavnej úpravy jednotlivých aspektov práva na súdnu a inú právnu ochranu zakotvených v čl. 46 až čl. 50 ústavy (porov. I. ÚS 117/05). Podľa stálej judikatúry ústavného súdu je účelom práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy), ako aj práva na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 dohovoru) zaručiť každému prístup k súdu, čomu zodpovedá povinnosť všeobecného súdu viazaného procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi, dodržiavanie ktorých je garanciou práva na súdnu ochranu, vo veci konať a rozhodnúť (porov. II. ÚS 88/01).

9.3 Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (porov. v tomto zmysle IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS 340/04, III. ÚS 32/07).

9.4 Ako už bolo uvedené, súčasťou procesných záruk spravodlivého rozhodnutia, resp. minimálnych garancií procesnej povahy je 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 súd (prípadne dovolací súd) stotožní s odôvodnením rozhodnutí inštančne nižších súdov a inkorporuje ich, zrejme, že sa zaoberal a vyjadril k esenciálnym otázkam vzťahujúcim sa na ním prejednávanú vec a neuspokojil sa bez ďalšieho so závermi inštančne nižších súdov [porov. napr. Helle v. Fínsko, č. 20772/92, rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

9.5 K čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa pri zákonom splnených podmienkach na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad zákona zo strany súdu pri rozhodovaní o splnení podmienok na podanie žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. napr. IV. ÚS 102/08).

K namietanému porušeniu čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

10. Sťažovateľka v odvolacom súdnom konaní odôvodneniu napadnutého rozsudku krajského súdu vytýkala, že predkladá veľmi zjednodušené predstavy o hospodárskom a obchodnom živote podnikateľskej sféry, keď jej ako žalobkyni vytýka nevykonanie dostupných opatrení z dôvodu, že sťažovateľka mala mať pochybnosti o dodaní tovaru už na základe neúplných prepravných dokladov – CMR, v ktorých miesto vykladania tovaru nie je totožné so sídlom deklarovaných odberateľov tovaru. Podľa názoru sťažovateľky neobstojí právny názor krajského súdu, keď jej vytýka nesplnenie podmienky predloženia prepravného dokladu, v ktorom je uvedené miesto určenia v zmysle § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH.

11. 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 správca dane vykonal počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porov. VERNARSKÝ, M. *Procesné zásady daňového konania*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009, s. 11, 24 – 25 a nasl.).

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

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

11.3 Za relevantné námietky je potrebné považovať všetky námietky účastníka daňového konania, ak sú argumentačne podložené jeho tvrdením opierajúcim sa o zákonné ustanovenia alebo v nich poukazuje na skutkové súvislosti, z ktorých si vytvoril svoj právny záver (porov. v tomto smere rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 43/2012 z 30. mája 2013, s ktorého závermi smerujúcimi k problematike argumentácie účastníka daňového konania sa ústavný súd stotožňuje).

12. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že daňový úrad v priebehu správneho (daňového) konania, súčasťou ktorého bola vykonaná daňová kontrola, vykonal dokazovanie okrem listinných dôkazov aj miestnym zisťovaním, ako aj zohľadnením výpovede svedkov (prepravcov) a konateľky sťažovateľky.

12.1 Správne orgány v odôvodnení rozhodnutí konštatovali, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že odoslanie a preprava tovaru do iného členského štátu

deklarovanému odberateľovi neboli v procese daňovej kontroly bez pochybností preukázané. Správca dane poukazoval na to, že v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH je platiteľ povinný preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane, pričom prijatie platby za tovar sťažovateľkou ako žalobkyňou automaticky neznamená, že sa sporný zdaniteľný obchod uskutočnil. Závery správcu dane o nepreukázaní prepravy do iného členského štátu nevychádzajú len zo zistení získaných prostredníctvom inštitútu medzinárodného vyžiadania informácií, avšak tieto zistenia museli byť v zmysle § 15 ods. 11 písm. h) zákona č. 511/1992 Zb. uvedené v protokole, pretože boli získané v procese daňovej kontroly. V odôvodnení rozhodnutia správca dane konštatoval, že podľa tvrdenia sťažovateľky ako daňového subjektu v odvolaní mal byť fakturovaný tovar prepravovaný na účet objednávateľa, čo mali prepravcovia potvrdiť. Toto tvrdenie však sťažovateľka ako daňový subjekt nedoložila žiadnymi dôkazmi, naopak, dôkazy, ktoré zabezpečil správca dane v priebehu daňovej kontroly na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií, ktorými sú výpovede prepravcov, ktorí podľa dokladov CMR prepravu tovaru vykonali, preukazujú, že títo prepravcovia osobu odberateľa sťažovateľky ako daňového subjektu nepoznali. Podľa vyjadrení prepravcov prepravu tovaru pre spoločnosť [REDACTED] od nich objednávala buď [REDACTED] (ktorá však nebola zástupcom tejto spoločnosti ani nemala žiadne oprávnenie v mene tejto spoločnosti konať), prípadne dopravu objednala spoločnosť [REDACTED], za ktorú opätovne konala [REDACTED], ktorá prepravu aj zaplatila. Ďalšiu prepravu objednala spoločnosť [REDACTED], ktorej prepravca vystavil aj faktúru za prepravu, a táto spoločnosť prepravu aj zaplatila. V niektorých prípadoch bola [REDACTED] osobou, ktorá objednávala a uhradila prepravu tovaru, a to dokonca nielen v prípade tejto prepravy do Maďarska, ale aj v prípade prepravy toho istého tovaru späť na Slovensko. [REDACTED] a [REDACTED] vykonali prepravu, ktorú objednala spoločnosť [REDACTED], na ktorú títo prepravcovia vystavili aj faktúry. Ani jeden z prepravcov nepoznal spoločnosť [REDACTED], ani spoločnosť [REDACTED], ani jeden z nich nepotvrdil, že by tieto spoločnosti u nich prepravu objednali a že by ju uhradili.

12.2 Na uvedené odôvodnenie rozhodnutí a vysporiadanie sa správnych orgánov s námietkami sťažovateľky (podľa daňových orgánov získané dôkazy o objednávaní,

vykonaní a uhradení prepráv sťažovateľka ako daňový subjekt nevyvrátila ani nespochybnila a ani ňou požadované výpovede svedkov [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] nemohli v danej veci priniesť nové skutočnosti) poukázal v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd, pričom tento v odôvodnení napadnutého rozsudku reagoval na argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa preukázania uskutočnených zdaniteľných plnení.

12.3 S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické vzhľadom 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 nesvysporiadaní sa s jej námietkami v konaní pred krajským súdom alebo v správnom konaní. Odôvodnenie napadnutého rozsudku a právny názor najvyššieho súdu ústavný súd hodnotí ako ústavne aprobovateľné, logické a materiálne i formálne im nemožno vytknúť nesúlad s princípmi základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy (k čl. 6 ods. 1 dohovoru pozri ďalšie závery ústavného súdu).

13. Podľa sťažovateľky najvyšším súdom tiež nebolo dostatočným spôsobom zdôvodnené, v čom spočívalo neunesenie dôkazného bremena na jej strane.

13.1 Najvyšší súd v napadnutom rozsudku uviedol: „Žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane vo vzťahu k realizovanému obchodu, pričom daňovou kontrolou bolo spochybnené splnenie podmienok na uplatnené oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, čo správca dane preveroval prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií. Na základe zistených skutočností dospel správca dane k záveru, že daňový subjekt nepreukázal splnenie podmienky na oslobodenie od dane uvedenej v ustanovení § 43 ods. 1 zákona o DPH, keďže z odpovedí na medzinárodné dožiadania nebolo ani v jednom prípade potvrdené prijatie tovaru deklaroványmi odberateľmi daňového subjektu (žalobcu), čím mal správca dane za preukázané, že tovar nebol dodaný do iného členského štátu na faktúrach deklaroványm odberateľom.“

13.2 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

13.3 Ústavný súd prvotne poznamenáva, že citovaný § 24 ods. 1 daňového poriadku upravuje otázku dokazovania v rámci správy daní vykonávanej správcom dane. V procese dokazovania podľa daňového poriadku sa nerozlišuje, či správca dane vykonal úkon z úradnej povinnosti alebo na základe návrhu (§ 3 ods. 5 daňového poriadku). Proces dokazovania súvisí so základnou zásadou správy daní, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku).

13.4 K dôkaznému bremenu v daňovom konaní existuje bohatá tuzemská aj zahraničná judikatúra, ako aj odborná spisba (k tomu pozri KOBÍK, J. – ŠPERL, J. *Dokazování v daňovém řízení*. 2. přepracované vydání. Praha : ASPI, 2005. 184 s.; SOCHOROVÁ, V. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Praha : C. H. Beck, 2013. 208 s.; všeobecne k daňovému konaniu pozri BAXA, J. et al. *Daňový řad. Komentář. I. a II. díl*. Praha : Wolters Kluwer, 2011. 1793 s.; KUBINCOVÁ, S. *Daňový poriadok*. Praha : C. H. Beck, 2015. 750 s.).

13.5 Najvyšší správný súd Českej republiky (ďalej len „najvyšší správný súd“), na ktorého rozhodnutie 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, nález 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.“

13.6 Obdobné (až totožné) závěry nejvyšší správní soud formuloval aj v rozsudku sp. zn. 8 Afs 37/2009 z 30. marca 2010 alebo v rozsudku sp. zn. 1 Afs 25/2012 zo 14. júna 2012 (porov. aj v nich citovanú prejudikaturu).

13.7 Výlučne pre akademické účely a účely právnej komparatistiky je možné poukázat' aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v Spolkovej republike Nemecko

a odkázať na rozhodnutie Spolkového finančného súdu (Der Bundesfinanzhof) sp. zn. V R 48/04 z 19. apríla 2007, v ktorom vyslovil prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní týkajúcom sa DPH v tom zmysle, že daňový subjekt je povinný v rámci svojej povinnosti kooperácie preukázať dôveryhodnosť predkladaných dôkazov (pozri bod 65 uvedeného rozhodnutia; rozhodnutie dostupné na <http://www.bundesfinanzhof.de/>).

13.8 S rovnakou pohnútkou ako v predchádzajúcom bode možno poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v právnej kultúre *common law* a ako príklad uviesť rozhodnutie Najvyššieho súdu Kanady vo veci *Anderson Logging Co. v. The King* [1925], SCR 45, kde Najvyšší súd Kanady prvýkrát determinoval otázku dôkazného bremena na strane daňového subjektu v daňovom (odvolacom) konaní (pozri stranu 50 citovaného rozhodnutia dostupného na <http://scc-csc.lexum.com/scc-csc/en/nav.do>); k tomu porov. aj INNES, W. – MOORTHY, H. *Onus of Proof and Misterial Assumptions: The Role and Evolution of Burden of Proof in Income Tax Appeals*. In: *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*. 1988, Vol. 46, No. 6, p. 1196.).

13.9 V uvádzanom skutkovom stave sťažovateľka na preukázanie uskutočnenia jej zdaniteľného plnenia (objednávanie a úhrada prepravy jej odberateľmi, dodanie tovaru) odkázala na prepravné doklady – CMR a faktúry.

13.10 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 o DPH, ktorý má vplyv napríklad aj na odpočty DPH, ale aj na uvádzaný skutkový stav (v čase rozhodovania daňového úradu bola uvedená povinnosť zabezpečiť vierohodnosť faktúry upravená v § 71 ods. 3 zákona o DPH; pozn.).

13.11 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. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

- a) kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,
- b) zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,
- c) elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,
- d) iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

13.12 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.

13.13 Prevedené na skutkový stav v sťažovateľkinej veci, pri vykonaní daňovej kontroly správcom dane bola sťažovateľka povinná preukázať reálnosť tvrdených obchodov príslušnými záznamami o predmetnom obchode. Podľa tvrdenia sťažovateľky ako daňového subjektu mal byť fakturovaný tovar prepravovaný na účet objednávateľa, čo mali prepravcovia potvrdiť. Toto tvrdenie však sťažovateľka ako daňový subjekt nedoložila žiadnymi dôkazmi, naopak, dôkazy, ktoré zabezpečil správca dane v priebehu daňovej kontroly na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií, ktorými sú výpovede prepravcov, ktorí podľa dokladov CMR prepravu tovaru vykonali, preukazujú, že títo prepravcovia osobu odberateľa sťažovateľky ako daňového subjektu nepoznali. Uvedenými

zisteniami správcu dane bolo spochybnené aj to, že tovar bol v skutočnosti dodaný odberateľom deklarovaným na predložených faktúrach.

13.14 S týmito závermi sa v konečnom dôsledku stotožnil aj najvyšší súd v napadnutom rozsudku. Podľa ústavného súdu nemožno napadnutému rozsudku v tomto smere vytknúť lakonickosť ani strohosť vo vzťahu k právnej problematike dokazovania (dôkazného bremena) v daňovom konaní v spojitosti s vecou sťažovateľky, keďže najvyšší súd k tejto právnej otázke výstižne uviedol svoj právny názor.

13.15 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.

K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

14. 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 (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31)]. Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

14.1 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 ESLP 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.

Záver

15. Úloha ústavného súdu sa v konaní podľa čl. 127 ústavy obmedzuje predovšetkým na kontrolu zlučiteľnosti interpretácie a aplikácie zákonov všeobecnými súdmi (vrátane ich procesného postupu) s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (porov. I. ÚS 17/01, II. ÚS 137/08, III. ÚS 328/08, IV. ÚS 11/2010). Skutkové alebo právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu zásadne len v miere posúdenia, či tieto sú zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a teda z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň majú za následok porušenie základného práva alebo slobody (porov. I. ÚS 12/05, II. ÚS 410/06, III. ÚS 119/03, IV. ÚS 238/07).

15.1 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 v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 11. októbra 2018