



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 190/2011-12

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 9. júna 2011 predbežne prerokoval sťažnosť M. M., T., zastúpeného advokátkou Mgr. S. G., Ž., vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 100/2009 a jeho rozsudkom z 31. augusta 2010 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť M. M. o d m i e t a pre zjavnú neopodstatnenosť.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 17. decembra 2010 doručená sťažnosť M. M. (ďalej len „sťažovateľ“) vo veci namietaného porušenia jeho základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného

čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 100/2009 a jeho rozsudkom z 31. augusta 2010 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že príslušný správca dane (Daňový úrad Trenčín) u sťažovateľa vykonal daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2005 a na podklade protokolu (z daňovej kontroly) vydal spolu štyri dodatočné platobné výmery (za marec, jún, október a november 2005), ktorými mu vyrubil rozdiel DPH z dôvodu neuznania nároku na odpočet DPH v súvislosti s deklarovávaným nákupom vajec od spoločnosti S., s. r. o. (ďalej len „dodávateľ“). Na základe odvolania sťažovateľa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací orgán“) tri napadnuté dodatočné platobné výmery potvrdilo a jeden zmenilo (znížením sumy dorubeného rozdielu na DPH).

3. Sťažovateľ sa následne na Krajskom súde v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) domáhal súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutí odvolacieho orgánu a žiadal o ich zrušenie. Dôvodom na podanie žaloby boli tvrdenia sťažovateľa, že daňové orgány neprihliadli na dôkazy svedčiace v jeho prospech, vypočutí svedkovia v daňovom konaní nepopreli realizáciu obchodov medzi ním a dodávateľom, naopak výpoveď bývalého konateľa dodávateľa realizáciu obchodu potvrdila. Právne poukázal na to, že zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) nezakazuje, aby jeden zdaniteľný obchod (dodanie tovaru) bol rozdelený do viacerých dokladov z elektronickej registračnej pokladnice (ďalej len „ERP“), každý v sume do 50 000 Sk tak, ako to umožňuje § 71 ods. 5 zákona o DPH. Vyslovil názor, že hmotnoprávne boli splnené všetky zákonné podmienky na uplatnenie nároku na odpočítanie DPH, a preto ak daňové orgány preskúmanými rozhodnutiami dorubili rozdiel na DPH, tieto rozhodnutia sú nezákonné, pretože nerešpektujú základné zásady daňového konania. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 11 S 5/2009 z 13. mája 2009 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol, keďže nezistil porušenie zákona ani v postupe, ani v rozhodnutiach odvolacieho orgánu a správcu

dane. Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel odvolání, na základě kterého nejvyšší soud rozsudkem napadnutým touto stížností rozhodl tak, že potvrdil napadnutý rozsudek krajského soudu.

4. Stěžovatel namítl porušení označených práv, ku kterému podle jeho názoru došlo rozsudkem nejvyššího soudu, přičemž ústavnoprávní argumentace stěžovatele byla omezená takto: *„Rozsudek krajského soudu jako aj rozsudek nejvyššího soudu nezodpovídá ustanoveníu § 157 OSP, lebo ani z jedného rozsudku nevyplýva, o aké dôkazy je opreté samotné skutkové zistenie, že stážovateľ nepreukázal opodstatnenosť svojho nároku. Súdy sa v danom prípade vôbec nezaoberali námietkami stážovateľa a tieto námietky, ktoré svedčia v prospech stážovateľa vôbec nezdôvodnili. Odvolanie sa krajského súdu na administratívny spis daňových orgánov a najvyššieho súdu na rozsudek krajského súdu, nie je možné považovať za naplnenie ústavného práva na spravodlivý proces a to z dôvodu, že samotné rozhodnutia správnych orgánov sú opísaním len vykonaných dôkazov, bez ich vyhodnotenia ako dôkazov jednotlivo a následne vo vzájomnej súvislosti bez akejkoľvek logickej súvislosti, rozsudek krajského soudu a rozsudek nejvyššího soudu v danom prípade považujeme za arbitrárny a svojvoľný, nakoľko právne závery v nich vyslovené sú neodôvodnené a to hlavne na charakter daňového konania v rámci ktorého dochádza k zásahu do majetkovej sféry daňových subjektom. Rozsudkom nejvyššího soudu bolo porušené základné právo stážovateľa na spravodlivé súdne konanie podľa článku 46 ods. 1 ústavy v spojení s článkom 6 ods. 1 dohovoru v tom, že pokiaľ sa najvyšší súd zameril len na konštatovanie skutkového zistenia vo všeobecnej rovine bez náležitého odôvodnenia o čo toto skutkové zistenie oprel, aké právne úvahy ho viedli k tomuto záveru tvrdíme, že nepreskúmal komplexne stážovateľove procesné, ako aj hmotné námietky, porušil tým základné právo stážovateľa na spravodlivý a riadny proces, právo domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde pri rešpektovaní zásady spravodlivého procesu.“*

5. Stěžovatel v petice stížnosti navrhol, aby ústavní soud rozhodl nálezem tak, že postupem nejvyššího soudu v predmetnom konaní boli porušené jeho označené práva, ďalej

žiadal, aby ústavný súd zrušil rozsudok najvyššieho súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Požadoval priznať aj náhradu trov konania v sume 310,45 €.

II.

6. 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. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom.

7. 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.

8. Z ustálenej judikatúry ústavného súdu vyplýva, že o zjavne neopodstatnený návrh ide vtedy, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, III. ÚS 142/2011). Teda úloha ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní návrhu nespočíva v tom, aby určil, či preskúmanie veci predloženej navrhovateľom odhalí existenciu porušenia niektorého z práv alebo slobôd zaručených ústavou, ale spočíva len v tom, aby určil, či toto preskúmanie vylúči akúkoľvek možnosť existencie takéhoto porušenia. Ústavný súd teda môže pri predbežnom prerokovaní odmietnuť taký návrh, ktorý sa na prvý pohľad a bez najmenej pochybnosti javí ako neopodstatnený. Dôvodom na odmietnutie návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť je absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným rozhodnutím, konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej.

9. Súčasťou stabilizovanej judikatúry ústavného súdu je aj doktrína možných zásahov ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov vo veciach patriacich do ich právomoci. Predovšetkým ústavný súd pripomína, že je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy). Vo vzťahu k všeobecným súdom nie je prieskumným súdom ani riadnou či mimoriadnou opravnou inštanciou (m. m. I. ÚS 19/02, I. ÚS 31/05) a nemá zásadne ani oprávnenie preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol, alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (m. m. II. ÚS 21/96, II. ÚS 134/09). Ústavný súd v tejto súvislosti vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že pri uplatňovaní svojej právomoci nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Sú to teda všeobecné súdy, ktorým ako „pánom zákonov“ prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Táto ochrana sa prejavuje aj v tom, že všeobecný súd odpovedá na konkrétne námietky účastníka konania, keď jasne a zrozumiteľne dá odpoveď na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Ústavný súd už opakovane uviedol (napr. II. ÚS 13/01, I. ÚS 241/07), že ochrana ústavou, prípadne dohovorom garantovaných práv a slobôd (resp. ústavnosti ako takej) nie je zverená len ústavnému súdu, ale aj všeobecným

súdom, ktorých sudcovia sú pri rozhodovaní viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 ústavy a zákonom (čl. 144 ods. 1 ústavy). V súvislosti so sťažnosťami namietajúcimi porušenie základných práv a slobôd rozhodnutiami všeobecných súdov už ústavný súd opakovane uviedol, že jeho úloha pri rozhodovaní o sťažnosti pre porušenie práva na súdnu ochranu rozhodnutím súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov súdnej interpretácie a aplikácie zákonných predpisov s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách najmä v tom smere, či závery všeobecných súdov sú dostatočne odôvodnené, resp. či nie sú arbitrárne s priamym dopadom na niektoré zo základných ľudských práv (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05, I. ÚS 241/07).

10. Ako vyplýva z uvedeného, ústavnému súdu v zásade neprislúcha hodnotiť správnosť právneho záveru všeobecného súdu v konkrétnej právnej veci ani výklad zákona, ktorý v konkrétnej veci aplikoval. Vychádzajúc z možných mantinelov ústavno-súdnej korekcie rozhodovacej činnosti všeobecných súdov sa ústavný súd oboznámil s napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu. Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku najskôr zhrnul podstatné dôvody rozsudku krajského súdu:

„Krajský súd na základe žaloby preskúmal prvostupňové konanie a z administratívneho spisu zistil, že v rámci preverovania skutočností rozhodujúcich na určenie daňovej povinnosti žalobcu správca dane vykonal daňovú kontrolu na DPH, pričom taktiež vykonával u žalobcu samostatne aj kontrolu na daň z príjmov fyzických osôb, ktorú ukončil protokolom prerokovaným dňa 17.03.2008 a na základe získaných zistení dorubil žalobcovi na DPH za predmetné zdaňovacie obdobia uvedené daňové povinnosti. Pri preverení nároku žalobcu na uplatnený nadmerný odpočet DPH sa správca dane zamerlal na nákupy vajec od dodávateľa, nakoľko predložené daňové doklady vyhotovené ERP dávali podklad pre pochybnosť, či zaznamenávajú skutočnú realizáciu zdaniteľného plnenia, alebo boli vyhotovené dodatočne a účelovo. Krajský súd zistil, že správca dane preveril doklady žalobcu o predmetných obchodoch, vypočul žalobcu, bývalého konateľa dodávateľa, jeho bývalých zamestnancov, prepravcu, zamestnancov žalobcu a dospel k záveru, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky na odpočet DPH podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, porušil ust. § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH, a preto mu bol určený rozdiel

daňovej povinnosti. Konkrétne správca dane pri kontrole dokladov žalobcu zistil, že doklady z ERP zo dňa 29.04.2005 vystavené o 15:31 hod. za nákup vajec obsahovali aj dennú uzávierku vystavenú dodávateľom o 15:37 hod., pričom tento dodávateľ mal v odbytovom sklade len jednu pokladňu a predaj realizoval len do 15:00 hod., kedy sa mala urobiť denná uzávierka, ktorá sa s tržbou odovzdala ekonómke a k pokladni nemal nikto iný po 15:00 hod. prístup. Podobne doklady z ERP o predaji vajec realizovaných v dňoch 31.03.2005, 31.05.2005, 31.08.2005, 31.10.2005 a 31.11.2005 boli vystavené po 16:00 hodine, t. j. po predajných hodinách dodávateľa, pričom nákupy boli nahadzované do ERP v sumách po 50.000,- Sk v rozpätí niekoľkých sekúnd alebo minút, čo je však v rozpore so skutočnosťou, predovšetkým s prihliadnutím na celkový objem nákupu. Na dokladoch z ERP zo dňa 08.06.2005 vystavených dodávateľom je prečiarknutý dátum v mesiaci jún a opravený na mesiac júl, pričom boli zaradené na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie júl 2005, čo je však neoprávnený zásah do daňového dokladu, nakoľko ERP majú nastavený čas a dátum automaticky. Taktiež z dokladov ERP a výdavkového pokladničného dokladu č. 150 zo dňa 31.03.2005 od dodávateľa za nákup tovaru v cene 5.140.800,- Sk si žalobca uplatnil odpočet dane za marec 2005, pričom doklady z ERP sú vystavené na sumu 50.000,- Sk z jedného dňa v časovom rozpätí pár sekúnd alebo minút. Žalobca predložil faktúru č. 453-2005 za marec 2005 bez uvedenia množstva a jednotkovej ceny, v účtovníctve žalobcu je doklad č. 0047 zo dňa 29.04.2005 vyhotovený o 15:37 hod. (po pracovnej dobe dodávateľa), ktorý sa má nachádzať v pokladničnej knihe dodávateľa a do zápisnice sa vyjadril, že za vajcia platil priamo vodičom alebo na farme dodávateľa, len nevedel uviesť komu. Krajský súd v odôvodnení rozsudku odkazuje na dôkazy vykonané prvostupňovým a druhostupňovým správny orgánom pre kontrolované zdaňovacie obdobia DPH za mesiace marec 2005, jún 2005, október 2005 a november 2005 a z toho odôvodňuje záver, že tieto dostatočne preukázali formálne a obsahové nedostatky v predložených daňových dokladoch z ERP vystavených dodávateľom spôsobom spochybňujúcim ich pravdivosť a preto niet zákonných podmienok na odpočítanie DPH. Podľa názoru krajského súdu, žalobca a jeho dodávateľ účelovo vypovedali, údaje v dokladoch prispôbili vlastným záujmom a preto sami spochybnili dôkazy. Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že daňové orgány dostatočne a spoľahlivo zistili skutkový stav a vyvodili z neho správny právny záver a

námietky žalobcu, ktorými brojí proti napadnutým rozhodnutiam, sú právne irelevantné a nemajú silu zvrátiť záver žalovaného.“

Následne najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku zhrnul obsah odvolania a vyjadrenia k nemu a na vlastné odôvodnenie potvrdzujúceho rozsudku v podstatnom uviedol:

„Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Podľa § 29 ods. 8 citovaného zákona daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

Podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH faktúra musí obsahovať a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň, b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené, c) poradové číslo faktúry, d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry, e) dátum vyhotovenia faktúry, f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby, g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, h) sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane, i) výšku dane spolu v slovenských korunách.

Podľa § 71 ods. 5 zákona o DPH, ak cena tovaru alebo služby, vrátane dane nie je viac ako 50.000,- Sk, za faktúru sa považuje aj doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou, ktorý musí obsahovať údaje podľa odseku 2 s výnimkou údajov podľa odseku 2 písm. b/ a s výnimkou jednotkovej ceny podľa odseku 2 písm. g/.

Najvyšší súd zistil, že žalobca v odvolaní uviedol dôvody, ktoré sú totožné s dôvodmi uvedenými v žalobe. V preskúmvanej veci bolo podľa žalobcu medzi účastníkmi sporné, či zákon o DPH umožňuje platiteľovi dane z pridanej hodnoty pre účely preukázania nároku na odpočet DPH na vstupe rozdeliť jeden zdaniteľný obchod (jedno dodanie tovaru) na viac daňových dokladov z elektronickej registračnej pokladnice, napr. do ceny 50.000,- Sk. Podľa názoru odvolacieho súdu však podstata sporu nespočíva v uvedenej otázke, ale v

tom, či žalobca preukázal také daňové doklady, čo aj z elektronickej registračnej pokladnice (do 50.000,- Sk), ktoré bez akýchkoľvek pochybností preukazujú, pre uplatnenie odpočtu DPH, že žalobcovi tovar dodal práve ten dodávateľ, ktorý predmetné kontrolované doklady z ERP aj vystavil.

V priebehu daňovej kontroly ako i v priebehu vyrubovacieho konania a odvolacieho konania žalobca neunesol dôkazné bremeno v preukázaní nespochybniteľnej totožnosti dodávateľa sporného tovaru v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach na DPH, ba naopak správca dane v záujme správneho zistenia skutkového stavu vo vzťahu k vystaveniu dokladu z ERP dodávateľom doplnil dokazovanie výsluchom svedkov, preverením kníh jász a dokladov dodávateľov žalobcu a subdodávateľov sporného dodávateľa žalobcu. Napriek tomu nebola vyvrátená pochybnosť, že doklady boli vystavené elektronickej registračnou pokladnicou po dohode s konateľom dodávateľa účelovo a vzhľadom na objem realizovaného obchodu rozdelením registračných dokladov do ceny 50.000,- Sk neodrážali skutočne realizované dodanie tovaru.

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žalovaný sa v odvolacích konaniach riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil zisteniami daňovej kontroly vykonanej správcou dane s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne ustanovenia. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty.“

11. Z odôvodnenia sťažnosťou napadnutého rozsudku najvyššieho súdu podľa názoru ústavného súdu jasne a zrozumiteľne vyplývajú dôvody, pre ktoré najvyšší súd rozhodol tak, že potvrdil rozsudok krajského súdu. V odôvodnení napadnutého rozsudku dal najvyšší súd sťažovateľovi podrobnú odpoveď na to, prečo v okolnostiach jeho daňovej veci neboli naplnené hmotnoprávne a procesnoprávne predpoklady na vznik jeho práva na odpočítanie DPH v súvislosti s dodávkami vajec od dodávateľa. Ústavný súd preto konštatuje, že právny záver najvyššieho súdu nevykazuje znaky arbitrárnosti či svojvôle, čo by bolo možné konštatovať len v prípade, ak by sa natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení

zákona, že by tým zásadne poprel ich účel a význam (m. m. III. ÚS 264/05). Skutočnosť, že sa sťažovateľ s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť tento právny názor svojím vlastným (m. m. II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08).

12. V rozsudku najvyššieho súdu teda ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil nič, čo by ho robilo ústavne neakceptovateľným, a teda vyžadujúcim korekciu zo strany ústavného súdu. Pokiaľ teda ide o namietaný zásah do základného práva na súdnu ochranu sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, ústavný súd uzatvára, že rozsudok najvyššieho súdu je vnútorne logický, nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej svojvôle konajúceho všeobecného súdu, rešpektuje zákonné požiadavky na odôvodnenie rozsudku (§ 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku) nie je arbitrárny a zrozumiteľným spôsobom dáva odpoveď na otázku, prečo najvyšší súd na odvolanie sťažovateľa potvrdil rozsudok krajského súdu. Inak povedané, v sťažnosti absentuje ústavno-právny rozmer, čo je zvýraznené aj jej vnútornou štruktúrou. V jej rámci totiž prevažuje snaha sťažovateľa predložiť ústavnému súdu svoj pohľad na výklad jednoduchého (v zmysle podústavného) práva (daňových noriem) a tvrdený zásah do označených práv je odôvodnený veľmi všeobecne a stručne.

13. V súvislosti s námietkami sťažovateľa o nedostatočnom odôvodnení rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd pripomína, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (I. ÚS 241/07). Rovnako Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsku z 21. januára 1999). Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento

argument (Georiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998). Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. apríla 1993, II. ÚS 410/06, I. ÚS 126/2010). Z tohto pohľadu je zrejmé, že rozsudok najvyššieho súdu z pohľadu jeho odôvodnenia (bod 10 odôvodnenia tohto uznesenia) a podstatných žalobných (neskôr odvolacích) dôvodov naplnil požiadavky kladené judikatúrou ústavného súdu a ESĽP.

14. Napriek tomu, že ústavnému súdu pri odmietnutí sťažnosti ako zjavne neopodstatnenej v zásade neprislúcha rozvíjať či podporovať závery všeobecného súdu, reagujúc na sťažnostné námietky stručne dodáva:

V daňovom konaní všeobecne platí, že dôkazné bremeno na preukázanie všetkých skutočností uvádzaných v daňovom priznaní zaťažuje daňový subjekt [§ 29 ods. 8 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 o správe daní“)], pričom zároveň platí, že pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona o správe daní). Zo sťažnosti a príloh k nej pripojených aj podľa názoru ústavného súdu vyplývajú zásadné pochybnosti o tom, či sťažovateľ skutočne nadobudol od dodávateľa tovar (vajcia) v deklarovanom množstve a sume, s čím by bolo spojené právo na odpočítanie dane. Daňová vec sťažovateľa indikuje v tomto smere intenzívnu pochybnosť, a to vzhľadom na nezrovnalosti v dokladoch z ERP (doklad so skorším časom vydania obsahuje neskoršiu dennú uzávierku) a s tým súvisiacim podozrením zo zásahov do ERP a účelovým vystavovaním týchto dokladov v rozpore so skutočným stavom. Podozrenia v tomto smere neboli odstránené ani výsledkami doplneného dokazovania (výsluchy svedkov, listinné dôkazy). Ak za týchto okolností daňové orgány a neskôr aj správne súdy dospeli k záveru, že na strane sťažovateľa neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane, pretože sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno na preukázanie nadobudnutia tovaru od dodávateľa v množstve a cene deklarovanom v podanom daňovom priznaní, nemožno takýto záver považovať za ústavne neakceptovateľný.

15. Nad rámec potreby možno uviesť, že rozdelenie kúpnej ceny za tovar v sume 5 140 800 Sk do viacerých dokladov z ERP vo výške 50 000 Sk, vystavovaných v intervaloch niekoľkých sekúnd či minút, je zjavne nesúladne so zmyslom a významom § 71 ods. 5 zákona o DPH, ktorý za rovnocennú náhradu riadnej faktúry považuje doklad z ERP. Uvedenie konkrétnej maximálnej sumy 50 000 Sk v citovanom zákonom ustanovení má zreteľne limitovať (na účely odpočítania dane) možnosť nahradenia riadnej faktúry pri dodaní tovaru alebo služby dokladom z ERP. Tým zákonodarca celkom zjavne nezamýšľal vytvoriť priestor pre účelové rozdelenie vyššej ceny tovaru alebo služby do viacerých nižších súm tak, aby každá nepresiahla 50 000 Sk, a teda mohla byť uvedená na doklade z ERP, ale naopak zjednodušiť daňovú administratívu u daňových subjektov v prípade drobných dodaní tovarov a služieb limitovaných už uvedenou sumou.

16. Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti pri jej predbežnom prerokovaní neprichádzalo do úvahy rozhodovanie o ďalších návrhoch sťažovateľa, ktoré sú viazané na to, že sťažnosti by bolo vyhovené (zrušenie rozsudku najvyššieho súdu a vrátenie veci na ďalšie konanie, náhrada trov konania).

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

V Košiciach 9. júna 2011