



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 233/2018-33

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 18. júla 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o., Račianska 184/B, Bratislava, zastúpenej advokátskou kanceláriou LEGAL & CORP s. r. o., Gajova 11, Bratislava, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Tomáš Dujčík, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 24/2016 z 30. mája 2017 a takto

r o z h o d o l :

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

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 13. septembra 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS –

ROZBORA s. r. o., Račianska 184/B, Bratislava (ďalej len „sťažovateľka“, v citáciách aj „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 1 Sžf 24/2016 z 30. mája 2017 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Sťažovateľka v sťažnosti uvádza, že Daňový úrad Bratislava (ďalej len „daňový úrad“) u nej vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za obdobie január – december 2007, január – december 2008, január – december 2009, január 2010, marec – december 2010. Protokol z daňovej kontroly bol sťažovateľke doručený 2. apríla 2013. Daňový úrad po ukončení vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 9104405/5/4412386/2013/Sia z 2. októbra 2013 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil sťažovateľke rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec 2010 vo výške 95 000,19 eur. Proti prvostupňovému rozhodnutiu daňového úradu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“ alebo „žalovaný“) rozhodnutím č. 1100302/1/4625/2014/1042 z 8. januára 2014 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“), ktorým potvrdilo rozhodnutie daňového úradu. Následne sťažovateľka podala Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) žalobu, ktorou žiadala o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva. Krajský súd o žalobe rozhodol rozsudkom č. k. 2 S 57/2014-72 z 30. septembra 2015 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) tak, že rozhodnutie finančného riaditeľstva v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol.

3. Sťažovateľka v úvode ústavnej sťažnosti rekapituluje priebeh konania pred správnymi orgánmi a všeobecnými súdmi. Následne poukazuje na relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor“, rozhodnutie C-80/11 z 21. 6. 2012 vo veci Mahagében a Dávid, C-285/11 zo 6. 12. 2012 vo veci Bonik

a rozhodnutie C-18/13 z 13.2.2014 vo veci Maks Pen) a zhŕňa jej závery. Z rozhodnutia C-285/11 zo 6. decembra 2012 vo veci Bonik podľa sťažovateľky vyplýva, že „*na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (rozsudok Bonik, bod 29). Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.*“.

Podľa názoru sťažovateľky v jej prípade podmienky splnené boli, keďže predmet plnenia bol jednoznačne preukázateľný a zistiteľný, čo preukazovala listinnými dôkazmi, predovšetkým faktúrami, zmluvami, preberacím protokolom. Plnenie bolo poskytnuté spoločnosťou PHOTOART, s. r. o., čo bolo doložené listinnými dôkazmi. V posudzovanom prípade navyše dodávateľ sťažovateľky, ako aj následní subdodávatelia potvrdili, že k dodaniu došlo tak, ako bolo deklarované a preukázané sťažovateľkou. Nesplnenie si daňovej povinnosti iného subjektu, navyše subjektu, s ktorým sťažovateľka ani nebola v priamom zmluvnom vzťahu, nemôže byť sťažovateľke ako daňovému subjektu na ťarchu. Sťažovateľka taktiež nemá zákonnú možnosť sledovať alebo overovať plnenie si daňových povinností svojich dodávateľov či dokonca následných subdodávateľov. Obstaranie stavby cez generálneho dodávateľa, ktorý si následne zabezpečuje čiastkové dodávky ďalšími subdodávateľmi, predstavuje bežnú prax v oblasti stavebníctva, a nie je technicky ani právne možné, aby sťažovateľka ako objednávateľ kontrolovala personálne alebo technické kapacity týchto subjektov. Pre sťažovateľku ako objednávateľa je podstatné, či dielo bolo zhotovené riadne a včas, t. j. v zmysle podmienok zmluvy o dielo, a či následne zaplatila zhotoviteľovi, s ktorým má uzatvorenú zmluvu o dielo, dojednanú cenu diela. Obe tieto skutočnosti sa preukázateľne stali. Sťažovateľka ďalej poukazuje na rozhodnutie C-80/11 z 21. júna 2012 vo veci Mahagében a Dávid, z ktorého podľa nej vyplýva, že „*daňový orgán nie je oprávnený zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, splnila podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedené zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené*

podmienky boli splnené, (bod. 51)“. Pokiaľ ide o doklady predložené správcovi dane zo strany sťažovateľky, tieto sú podľa nej po právnej stránke perfektné, teda spĺňajúce všetky podstatné náležitosti, ktoré právny poriadok pre tento typ dokumentov vyžaduje. Samotná jednoduchosť zmluvy alebo absencia stavebných denníkov, na ktorú poukazoval správca dane, nepredstavuje dôkaz, usvedčujúci sťažovateľku z protiprávneho konania. Napokon z rozhodnutia C-18/13 z 13. februára 2014 vo veci Maks Pen podľa sťažovateľky vyplýva, že *„zdaniteľná osoba si nemôže odpočítavať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené - čo v tomto prípade preukázateľne bolo, no v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, avšak až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, že: 1) táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a 2) preukáže sa, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť“.* V posudzovanom prípade podľa sťažovateľky nedošlo k preukázaniu ani jednej z týchto podmienok, pričom tieto podmienky nielenže neboli preukázané, ale neboli ani v rámci správneho konania posudzované. V osobitnom podaní doručenom ústavnému súdu 26. februára 2018 sťažovateľka na podporu svojich argumentov poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 5 Afs 60/2017-60 z 30. januára 2018, ktorý vychádza z právnych predpisov Európskej únie a právne záväznej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Aj v prípade odpočítania dane v sume 33 630,19 eur z faktúry č. FO1002009, pri ktorej išlo o dodávku zariadenia pizzerie Tesco Martin na základe kúpnej zmluvy, došlo podľa sťažovateľky k neodôvodnenému spochybneniu dodávok, a to napriek tomu, že *„dodávateľ sťažovateľa, ako aj jeho subdodávateľ potvrdili dodávku plnenia tak, ako bola deklarovaná sťažovateľom“*, a rovnako aj *„neskorší vlastník zariadenia pizzerie Tesco Martin odvodzoval svoje vlastnícke právo od kúpy tohto zariadenia práve od sťažovateľa“*. Ak dodávateľ sťažovateľky vystupoval ako vlastník predmetných zariadení a ako vlastník podpísal kúpnu zmluvu so sťažovateľkou, v rámci obchodného styku bolo sťažovateľke umožnené nadobudnúť vlastnícke právo k hnutel'nému tovaru aj od nevlastníka za predpokladu, že kupujúci je v čase nadobudnutia vlastníctva dobromyseľný (§ 446 Obchodného zákonníka). Keďže dobromyseľnosť sťažovateľky nebola vyvrátená,

oprávneným vlastníkom predmetného zariadenia sa stala sťažovateľka, a preto sťažovateľka z titulu kúpnej zmluvy zaplatila faktúru dodávateľovi a ako platiteľka dane vykonala odpočítanie z dane z pridanej hodnoty.

4. K zásahu do práv sťažovateľky podľa jej názoru došlo v dôsledku arbitrárnosti a svojvoľnosti napadnutého rozhodnutia. Najvyšší súd podľa nej neaplikoval právne závery vyplývajúce z rozsudkov Súdneho dvora, na ktoré v priebehu konania poukázala, na skutkový stav, a to napriek tomu, že právne otázky riešené v tomto konaní (právo na odpočet a nevyhnutné predpoklady na jeho vznik, dôkazné bremeno na strane správcu dane pri preukazovaní miery účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode) boli jednoznačne zodpovedané už citovanou judikatúrou Súdneho dvora. Takýto odmietavý prístup k aplikácii rozhodovacej praxe Súdneho dvora najvyšší súd odôvodnil nepreukázaním existencie stavieb, čo však nebolo v konaní sporné, pretože sťažovateľka ich existenciu preukázala početnými listinnými dôkazmi. Takýto extrémny nesúlad právnych záverov najvyššieho súdu so skutkovými zisteniami krajského súdu a výklad, ktorý je v značnom nesúlade s obsahom súdnej praxe (odklon od ustálenej judikatúry Súdneho dvora), bez toho, aby boli dostatočne odôvodnené dôvody, na základe ktorých najvyšší súd odmietol stabilizovanú výkladovú prax, považuje sťažovateľka za prejav arbitrárnosti zo strany najvyššieho súdu, ktorá zakladá nepreskúmateľnosť, a teda i protiústavnosť vydaného rozhodnutia. Ďalej podotýka, že najvyšší súd tým, že zmenil rozsudok krajského súdu na základe odlišného hodnotenia dôkazov vykonaných krajským súdom, a to bez toho, že by ho sám zopakoval, porušil zásadu ústnosti a priamosti, v zmysle ktorej vykonáva dokazovanie súd, ktorý rozhoduje vo veci, a to na pojednávaní, na ktoré predvolá účastníkov. Porušil tiež zásadu zákazu prekvapivého rozhodnutia, keďže sťažovateľka nebola oboznámená s predbežným názorom odvolacieho súdu.

5. Sťažovateľka žiada v závere ústavnej sťažnosti o odklad vykonateľnosti rozhodnutia, keďže existuje hrozba, že správca dane vyrubení daň v blízkej budúcnosti začne vymáhať prostredníctvom exekučného konania. Súčasne je toho názoru, že správca dane ani žiadny iný subjekt nebude odkladom vykonateľnosti rozsudku nijakým spôsobom

dotknutý, zatiaľ čo výkon exekúcie môže negatívne zasiahnuť do výkonu jej podnikateľskej činnosti.

6. S ohľadom na už uvedené sťažovateľka žiada, aby ústavný súd po prijatí veci na ďalšie konanie nálezom vyslovil porušenie sťažovateľkou označených práv (bod 1) napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie a priznal sťažovateľke náhradu trov konania vo výške 374,80 eur na účet jej právneho zástupcu.

7. Keďže ústavnému súdu bol spolu so sťažnosťou doručený napadnutý rozsudok v nekompletnom znení, výzvou z 11. októbra 2017 vyzval ústavný súd právneho zástupcu sťažovateľky na doručenie predmetnej prílohy sťažnosti v úplnom znení. Až na základe opakovanej výzvy ústavného súdu z 30. mája 2018 bol ústavnému súdu 6. júna 2018 doručený napadnutý rozsudok v kompletnom znení.

8. Podaním doručeným ústavnému súdu 15. februára 2018 predložila sťažovateľka zvukový záznam z pojednávanií vedených na krajskom súde pod sp. zn. 5 S 54/2014 a sp. zn. 5 S 56/2014, ktoré majú preukazovať skutočnosť, že medzi sťažovateľkou a žalovaným nebolo nikdy sporným to, že by materiálne neexistoval predmet zdaniteľného plnenia. Sťažovateľka poukazuje na novú právnu úpravu, ktorá neumožňuje súdom posudzovať to, čo je medzi žalobcom a žalovaným nesporné (§ 25 Správneho súdneho poriadku v spojení s § 3, § 151 ods. 1 a § 171 ods. 1 CSP).

II.

9. 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.

10. Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú 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.

11. 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, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (porovnaj napr. I. ÚS 105/06, II. ÚS 66/2011, III. ÚS 155/09, IV. ÚS 35/02). Za zjavne neopodstatnený v už uvedenom zmysle považoval ústavný súd aj návrh sťažovateľky.

12. 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. 47 ods. 3 všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní.

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, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch.

13. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Ústavný súd už v rámci svojej judikatúry vyslovil, že obsahom základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01), ako aj konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. Pokiaľ ide o medze zasahovania ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ústavnému súdu neprislúcha hodnotiť správnosť skutkových záverov, či právneho posúdenia vecí všeobecnými súdmi, pretože nie je prieskumným súdom, nadriadeným súdom a ani ochrancom zákonnosti (obdobne napr. II. ÚS 1/95, II. ÚS 71/07, III. ÚS 26/08, I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06, I. ÚS 88/07).

14. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti vznáša dve skupiny námietok. Po prvé tvrdí, že najvyšší súd sa neodôvodnene odklonil od stabilnej judikatúry Súdneho dvora, čo činí jeho rozhodnutie arbitrárnym, a teda protiústavným. Po druhé mal najvyšší súd porušiť zásadu priamosti a ústnosti rozhodovania tým, že vyhodnotil dôkazy odlišne od krajského súdu, pričom tieto dôkazy nezopakoval, pričom jeho rozhodnutie je zároveň prekvapivým, keďže sťažovateľka nemohla jeho náhľad na vec očakávať.

15. Sťažovateľka sa v konaní dožadovala aplikácie právnych záverov Súdneho dvora, podľa ktorých v prípade, že bolo zdaniteľné plnenie preukázateľne uskutočnené, no v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom ani subdodávateľom, môže byť nárok na odpočet zamietnutý len za podmienky, že sa preukáže, že išlo o súčasť podvodného jednania, o čom zdaniteľná osoba vedela alebo mala vzhľadom na okolnosti vedieť. To v jej prípade dokázané nebolo. Ako jej však ozrejnil odvolací orgán, ako aj najvyšší súd, v tomto prípade neboli uvedené závery aplikovateľné. Pre ich aplikáciu totiž musí byť najprv splnená hypotéza, že bolo uskutočnenie zdaniteľného plnenia (teda v tomto prípade

realizácia stavby a dodávka zariadenia pizzerie) preukázané. Najvyšší súd k tomu uviedol, že „doktrínu zneužitia práva je v zmysle citovaného rozhodnutia Súdneho dvora vo veci *Max Pen* (sp. zn. C-18/13, marginálny bod č. 22) možné v súdnom konaní aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú. Avšak v preskúmvanej veci žalobca relevantne v realite nepreukázal, ktorá z existujúcich nehnuteľností na adrese Račianska ulica č. 184/B, Bratislava bola predmetom zdaniteľného obchodu s jeho dodávateľom.“. K rovnakému záveru dospeli aj finančné orgány. Pokiaľ teda sťažovateľka v ústavnej sťažnosti uvádza, že existencia predmetu plnenia bola jednoznačne preukázaná listinnými dôkazmi, predovšetkým faktúrami, zmluvami, preberacím protokolom a výsluchmi dodávateľa a subdodávateľov, ide o jej pohľad na vec, ktorý však nebol rozhodujúcimi orgánmi akceptovaný. Spomínané listinné podklady neboli s ohľadom na ich spochybnenie zo strany finančných orgánov dostačujúce, pričom sťažovateľka nepredložila ďalšie relevantné dôkazy. Finančné orgány a následne aj najvyšší súd teda dospeli k záveru, že sťažovateľka v tomto smere neunesla svoje dôkazné bremeno, teda nepreukázala existenciu predmetu zdaniteľného plnenia. V tomto smere je potom možné aj následnú argumentáciu sťažovateľky o nespornosti materiálnej existencii predmetu zdaniteľného plnenia považovať za zjavne účelovú. Námietky sťažovateľky uplatnené v ústavnej sťažnosti teda nie je možné hodnotiť inak, než že sa sťažovateľka po ústavnom súde dožaduje prehodnotenia skutkových zistení, ku ktorým dospeli finančné orgány a s ktorými sa stotožnil aj najvyšší súd. Tým však stavia ústavný súd do role ďalšej prieskumnej inštalácie, ktorá mu neprislúcha.

16. Z napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že správne orgány, ako aj najvyšší súd sa otázkou unesenia dôkazného bremena riadne zaoberali a svoje závery podrobne odôvodnili. Východisko ich argumentácie, podľa ktorého v prípade správcom dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane. Rozhodujúce orgány pritom v posudzovanom prípade neprekročili medze, ktoré pre výber daní stanoví zákon. Na daňový subjekt nekládli príliš reštriktívne požiadavky, keďže od sťažovateľky požadovali preukázanie výlučne tých skutočností, ktoré sa viazali

na jej daňovú povinnosť (teda preukázanie skutočností, ktoré sama v daňovom konaní tvrdila). Ako najvyšší súd v tejto súvislosti poznamenal, „*je nielen logické ale aj celkom legitímne (prirodzené), že žalobca ako stavebník bude disponovať odbornou ako aj úradnou stavebnou dokumentáciou a znalosťou, kde a ako sa dotknuté stavebné činnosti vykonávali*“. Rovnako vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu vo forme dodávky zariadenia pizzerie najvyšší súd uviedol, že „*je logické a nepochybné, že predaj zariadenia pizzerie je v zmysle režimu DPH spojený s podnikateľským zámerom a v zmysle § 71 ods. 2 písm. f) zák. č. 222/2004 Z. z. s evidenciou majetku u kupujúceho, na ktorú nadväzuje inventúrne preverovanie majetku vo vzťahu k splneniu zásady verného a pravdivého zobrazenia v zmysle § 7 ods. 2 v spojení s § 6 ods. 3 a § 30 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve. Žalobca ako účtovná jednotka mal tiež povinnosť viesť evidenciu svojho majetku s tým, že ho mal zaradiť v zmysle daňových predpisov do odpisových skupín, resp. jednorázovo odpísať majetok do nákladov. Práve tieto účtovné doklady mohol žalobca počas daňovej kontroly (predložiť) na potvrdenie realizácie svojho práva*“. Ani ústavný súd nepovažuje závery správnych orgánov odobrené najvyšším súdom za svojvoľné či inak vybočujúce z ústavne právnych limitov. Uvedené závery neboli v rozpore ani so sťažovateľkou citovanou judikatúrou Súdneho dvora, keďže pre ich aplikáciu neboli v danej veci naplnené všetky hypotézy.

17. Pokiaľ ide o tvrdenie sťažovateľky, že jej nemôže byť na ujmu nesplnenie si daňovej povinnosti iného subjektu (v tomto prípade subdodávateľských spoločností), v tom je možné dať jej za pravdu. Avšak k takejto situácii v posudzovanej veci nedošlo. Sťažovateľke bolo pripísané na ťarchu jedine neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k existencii uplatneného zdaniteľného plnenia (stavby a dodávky zariadenia pizzerie). Z rozhodnutí vyplýva, že zistenie o nesplnení daňovej povinnosti subdodávateľských spoločností bolo len jednou z indícií, ktorá viedla k spochybneniu sťažovateľkinho tvrdenia, že k zdaniteľnému plneniu došlo spôsobom uvedeným na faktúrach, a následnému prenosu dôkazného bremena. Ani táto námietka teda nemá potenciál akokoľvek (tým menej v ústavnej rovine) spochybniť napadnuté rozhodnutie.

18. Sťažovateľka ďalej tvrdí, že najvyšší súd porušil zásadu ústnosti a priamosti, v zmysle ktorej vykonáva dokazovanie na pojednávaní súd, ktorý rozhoduje vo veci, a tiež

zásadu zákazu prekvapivého rozhodnutia. Ústavný súd v tejto súvislosti poukazuje na špecifickú povahu správneho súdnictva, ktorého účelom je kontrola verejnej správy, a nie nahrádzanie jej rozhodovania. Pri definovaní role súdu v oblasti zisťovania skutkového stavu je potrebné mať na pamäti princíp deľby moci medzi výkonnou mocou (v tomto prípade stelesnenou správnymi orgánmi) a súdnou mocou. Nie je možné, aby súd v správnom súdnictve „viedol dokazovanie v obvykle chápanom zmysle, totiž ako prostriedok zistenia skutkového stavu v správnej veci, takto vykonané dôkazy (popr. spolu s dôkazmi už vykonanými v konaní pred správnym orgánom) by sám hodnotil a vyvodzoval z takto zisteného skutkového stavu právne úvahy, ktoré by viedli k rozhodnutiu o veci samej. Súd by tak rozhodoval o právach a povinnostiach fyzických či právnických osôb vo veciach, ktoré sú kompetenčným zákonodarstvom zverené orgánom exekutív; pri existencii generálnej prieskumnej klauzuly by sa tak stala deľba moci medzi justíciou a exekutívou iluzórna.“ (Mazanec, M. Ještě k otázkám přezkumu správních rozhodnutí soudy, Bulletin advokacie č. 1/1998, s. 8, slovenský preklad ústavný súd, pozn.). Konanie na správnom súde nie je pokračovaním správneho konania. Súd teda vykonáva dokazovanie iba veľmi výnimočne, a to najmä s cieľom verifikovať dôkazy vykonané v správnom konaní (pozri napr. rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžo 150/2009 z 28. januára 2010). Správny súd sa pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal, nie sú pochybné a či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému správny orgán dospel (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžo 133/2007 z 1. augusta 2008).

19. V posudzovanom prípade dospel krajský súd k záveru, že správnymi orgánmi zhromaždené dôkazy neumožňovali vyvodit' skutkové a následne právne závery, ku ktorým tieto orgány dospeli. V dôsledku toho zrušil rozhodnutie odvolacieho finančného orgánu pre nepreskúmateľnosť a uložil mu povinnosť doplnit' dokazovanie v naznačenom smere. Krajský súd pritom vychádzal z právneho názoru, podľa ktorého mal správca dane povinnosť dokázať neexistenciu zdaniteľného plnenia. Najvyšší súd sa s týmto názorom nestotožnil, pričom dal za pravdu odvolaciemu finančnému orgánu. Podľa názoru najvyššieho súdu nebol správny orgán zaťažený inkvizičnou povinnosťou v realite zisťovať, ktorá z existujúcich nehnuteľností bola deklaroványmi zdaniteľnými obchodmi

sťažovateľky dotknutá (pozri bod 60 napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu). Podľa názoru najvyššieho súdu to bola sťažovateľka, ktorá bola povinná preukázať, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo, pričom toto úspešne nepreukázala. Najvyšší súd považoval v tomto smere rozhodnutie správnych orgánov za preskúmateľné. V závere rozhodnutia uviedol, že vo veci nebolo potrebné vykonať dokazovanie, keďže vychádzal z informácií administratívneho spisu. Ani z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, že by si najvyšší súd pre svoje rozhodnutie vyžiadal, zadovážil a vykonal dôkaz, ktorý nebol súčasťou administratívneho spisu. Sťažovateľka ani na žiaden takýto konkrétny dôkaz nepoukázala, vo svojej sťažnosti sa obmedzila len na všeobecné konštatovanie, že najvyšší súd „*vykonával dokazovanie*“. Už uvedené pre rozhodnutie podstatné závery najvyššieho súdu však nevyplývajú z dokazovania v konaní pred týmto súdom, ale z právneho hodnotenia obsahu administratívneho spisu v rámci prieskumného konania. Pokiaľ ide o tvrdenú „*prekvapivosť*“ rozhodnutia, ani tu ústavný súd nemôže dať za pravdu sťažovateľke. Najvyšší súd sa vo svojom rozhodnutí stotožnil so závermi správnych orgánov, s ktorými bola sťažovateľka počas konania nepochybné oboznámená. Aj tieto námietky sťažovateľky sú preto zjavne neopodstatnené.

20. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikovateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky Veľkej komory ESLP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29, alebo Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné (ide o prípady, kde má uložená daňová povinnosť sankčný charakter – napr. vo forme sankčného navýšenia dane – porovnaj Jussila proti Fínsku, body 34 – 35). V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľke neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale vyrubili jej daň, ktorú bola povinná platiť na základe platných právnych predpisov. Nedošlo teda k uloženiu sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1

dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj túto časť ústavnej sťažnosti pri predbežnom prerokovaní odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

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

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

Podľa § 32 ods. 1 zákona o ústavnom súde k rozhodnutiu pripája odlišné stanovisko sudca Milan Lalík.

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

V Košiciach 18. júla 2018