



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

IV. ÚS 283/2018-46

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 27. septembra 2018 v senáte zloženom z predsedníčky Ľudmily Gajdošíkovej a zo sudcov Miroslava Duriša (sudca spravodajca) a Ladislava Orosza prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti Púchovský mäsový priemysel, a. s. v reštrukturalizácii, Vsetínska 1354/15, Púchov, zastúpenej Advokátskou kanceláriou JUDr. Alena Vyskočilová, s. r. o., Banskobystrická 6, Bratislava, v mene ktorej koná advokátka JUDr. Alena Vyskočilová, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 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. 4 Sžfk 4/2016 z 3. októbra 2017 za účasti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a takto

### **r o z h o d o l :**

Sťažnosti obchodnej spoločnosti Púchovský mäsový priemysel, a. s. v reštrukturalizácii, n e v y h o v u j e .

## **O d ô v o d n e n i e :**

### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 5. februára 2018 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti Púchovský mäsový priemysel, a. s. v reštrukturalizácii (ďalej len „sťažovateľ“), zastúpenej Advokátskou kanceláriou JUDr. Alena Vyskočilová, s. r. o., ktorou namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 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 aj „najvyšší súd“) sp. zn. 4 Sžfk 4/2016 z 3. októbra 2017 (ďalej aj „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“).

2.1 Z obsahu sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj „správca dane“) vykonal u sťažovateľa kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2009 a následne vydal výmer č. 9900431/5/3995919/2014/Matk z 26. augusta 2014, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 133 997,59 €.

2.2 Sťažovateľ podal proti uvedenému výmeru odvolanie na Finančnom riaditeľstve Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“), ktoré odvolaniu sťažovateľa nevyhovelo a výmerom č. 1100301/1/538733/2014/14003 z 8. decembra 2014 výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900431/5/3995919/2014/Matk z 26. augusta 2014 potvrdilo.

2.3 Sťažovateľ podal na Krajskom súde v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva výmerom č. 1100301/1/538733/2014/14003 z 8. decembra 2014 a návrh na odloženie vykonateľnosti napadnutého rozhodnutia v zmysle § 250c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „Občiansky súdny poriadok“).

2.4 Následne krajský súd rozsudkom sp. zn. 13 S 109/2015 z 22. júna 2016 rozhodnutie finančného riaditeľstva č. 1100301/1/538733/2014/14003 z 8. decembra 2014 zrušil a vec mu vrátil na nové konanie.

2.5 Finančné riaditeľstvo podalo proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 13 S 109/2015 z 22. júna 2016 v zákonnej lehote odvolanie na najvyššom súde.

2.6 Najvyšší súd svojím rozsudkom sp. zn. 4 Sžfk 4/2016 z 3. októbra 2017 zmenil rozsudok krajského súdu sp. zn. 13 S 109/2015 z 22. júna 2016 tak, že žalobu sťažovateľa v plnom rozsahu zamietol a nepriznal mu náhradu trov konania.

3. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 48 ods. 2 ústavy sťažovateľ uvádza, že najvyšší súd v odvolacom konaní vykonal nový dôkaz pripojením rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017. Tento pripojený rozsudok vzhľadom na dátum vyhotovenia nemohol byť k dispozícii v čase rozhodovania krajského súdu v predmetnej veci ani v čase, keď prebiehalo v predmetnej veci konanie pred správcom dane. Sťažovateľ sa preto nemohol s týmto pripojeným rozsudkom oboznámiť ani v konaní pred správcom dane, ani v konaní pred súdom prvého stupňa. Tým, že sa pojednávanie v odvolacom konaní na najvyššom súde neuskutočnilo a najvyšší súd sťažovateľa neoboznámil s pripojeným rozsudkom ani iným spôsobom, sťažovateľ sa k nemu nemohol vyjadriť, čím došlo k porušeniu jeho základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom.

4.1 Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru sťažovateľ namieta, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nie je dostatočne odôvodnený, pretože ním bol zmenený rozsudok krajského súdu a sťažovateľ zastáva názor, že najvyšší súd sa ani nevysporiadal s jeho rozhodujúcimi námietkami a tvrdeniami ako ich uviedol v správnej žalobe. Podľa sťažovateľa najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uvádza niektoré tvrdenia sťažovateľa, neuvádza ale svoje stanovisko k týmto tvrdeniam, resp. neuvádza, prečo sa s týmito tvrdeniami sťažovateľa na rozdiel od súdu prvého stupňa nestotožnil.

4.2 Sťažovateľ tvrdí, že správca dane bol povinný preukázať, či bol sťažovateľ zapojený do údajného reťazového obchodu s mäsom s cieľom účelovo si uplatniť právo na odpočet DPH, resp. bol povinný preukázať, že sťažovateľ vedel, na akých obchodoch s mäsom sa zúčastňuje. V tejto súvislosti poukázal sťažovateľ aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (C-354/03, C-355/03, C-484/03), podľa ktorej nárok na odpočítanie DPH na vstupe nemôže byť ovplyvnený skutočnosťou, že v reťazi dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená prípadným daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Súdny dvor Európskej únie rozhodol, že štát môže stopnúť vrátenie dane len vtedy, keď mu daňové úrady cez objektívne dôkazy preukážu, že vedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

4.3 Sťažovateľ taktiež tvrdí, že v predmetnom prípade si splnil všetky svoje zákonné povinnosti a daňovému orgánu predložil všetky doklady, ktorými mal preukázať splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa viaže odpočet DPH. Sťažovateľ uvádza, že námietky správcu dane vyvrátil a preukázal, že sa na údajnom daňovom podvode nezúčastnil a ani o ňom nemal vedomosť.

4.4 Podľa sťažovateľa sa najvyšší súd s už uvedenou argumentáciou v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nevysporiadal a neuviedol, prečo ju považuje za nesprávnu. Skutkové a právne závery najvyššieho súdu preto sťažovateľ považuje za neodôvodnené a zjavne arbitrárne, a preto majú za následok porušenie základného práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

5. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby ústavný súd rozhodol nálezom v tomto znení:

*„1. Základné práva sťažovateľa na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk/4/2016 zo dňa 03.10.2017 porušené boli.*

2. *Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk/4/2016 zo dňa 03.10.2017 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.*

3. *Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť sťažovateľovi trovy konania na účet jeho právneho zástupcu do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto rozhodnutia.“*

6. Ústavný súd podľa § 25 ods. 3 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“) uznesením č. k. IV. ÚS 283/2018-18 z 26. apríla 2018 prijal sťažnosť sťažovateľa na ďalšie konanie.

7.1 Následne ústavný súd 30. mája 2018 vyzval najvyšší súd na vyjadrenie sa k vecnej stránke sťažnosti a na podanie stanoviska k možnému upusteniu od ústneho pojednávania vo veci.

7.2 Ústavnému súdu bolo 26. júna 2018 doručené vyjadrenie najvyššieho súdu, v ktorom súhlasil s upustením od ústneho pojednávania o sťažnosti.

7.3 Pokiaľ ide o vecnú stránku sťažnosti, najvyšší súd uviedol, *„že na rozdiel od tvrdenia sťažovateľa sa domnieva, že odôvodnenie napadnutého rozsudku je dostatočne podrobné a dôvody, ktoré najvyšší súd viedli k zmene rozsudku Krajského súdu v Trenčíne boli objasnené sťažovateľovi v jasnej forme prostredníctvom odôvodnenia napadnutého rozsudku.“*

7.4 Najvyšší súd vyslovil názor, že mu už dodatočne neprislúcha doplňovať, objasňovať ani prípadne meniť argumentáciu uvedenú v napadnutom rozsudku, rozhodnutie o predmetnej sťažnosti sťažovateľa necháva na posúdení ústavného súdu.

7.5 K argumentácii sťažovateľa, že najvyšší súd doplnil dokazovanie bez jeho prítomnosti tak, že sa k nemu nemal možnosť vyjadriť, najvyšší súd uviedol: *„V danom prípade najvyšší súd len v rámci hodnotenia dôkazov vyhodnotil i dôkaz výsostne súvisiaci*

*s predmetnou vecou, pretože obchodná spoločnosť GIBALEX, spol. s.r.o. mala byť dodávateľom tovar pre žalobcu, t.j. Púchovský mäsový priemysel, a.s. Tieto skutočnosti musia byť teda sťažovateľovi známe. Z tohto pohľadu a z hľadiska ústavnoprávneho ako i eurokonformného výkladu si najvyšší súd nevie predstaviť, že by v danom prípade nemal prihliadnuť pre najvyšší súd notoricky známu skutočnosť, ktorou je v tejto situácii predmetné právoplatné rozhodnutie GIBALEX, spol. s.r.o., ktorý dôkaz riadne a presvedčivo vyhodnotil v dôvodoch svojho napadnutého rozsudku ústavnou sťažnosťou...*

*V danom prípade pri vyhodnotení dôkazných prostriedkov v napadnutom rozsudku je treba mať na pamäti, že listinný dôkaz a to právoplatný rozsudok vo veci GIBALEX, spol. s.r.o. je dôkazom, ktorý Najvyšší súd Slovenskej republiky získal jednoznačne legálnym spôsobom, nakoľko predmetná vec bola predmetom rozhodovania senátu 4S skôr, než rozhodla vec sťažovateľa.*

*V súčasnosti najvyšší súd odkazuje i na základné výkladové zásady týkajúce sa hodnotenia dôkazov v civilnom sporovom poriadku. Zároveň si najvyšší súd dovoľí poukázať i na výkladové otázky zakotvené v komentári k Správne súdному poriadku vydaného vydavateľstvom C. H. BECK spoluautorov BARICOVÁ, FEČÍK, ŠTEVČEK, FILOVÁ a kol. s poukazom na ust. § 123.*

*Najvyšší súd je názoru, že pri uplatnení svojej právomoci poskytol sťažovateľovi súdnu ochranu v ústavou požadovanom rozsahu.“*

8.1 Ústavný súd zaslal 26. júna 2018 stanovisko najvyššieho súdu právnej zástupkyňi sťažovateľa s poukazom na možnosť vyjadriť sa k nemu a taktiež k možnému upusteniu od ústneho pojednávania vo veci.

8.2 Sťažovateľ sa podaním doručeným ústavnému súdu 14. augusta 2018 vyjadril k stanovisku najvyššieho súdu, pričom v podstatnom uviedol:

*„Len skutočnosť, že spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. bola dodávateľom tovaru pre sťažovateľku nepreukazuje, žeby spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. poskytovala sťažovateľke podrobné informácie o predmetnom daňovom konaní, resp. následnom súdnom konaní...*

*Naopak sťažovateľka namietala skutočnosť, že sa s týmto dôkazom (rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 4 Sžf/8/2016 zo dňa 17.01.2017) nemohla oboznámiť a vyjadriť sa*

*k nemu, a to aj napriek tomu, že Najvyšší súd SR v odvolacom konaní tento nový dôkaz preukázateľne vykonal.“*

8.3 V rovnakom podaní vyjadril sťažovateľ aj súhlas s upustením od ústneho pojednávania v predmetnej veci.

9. Ústavný súd so súhlasom účastníkov konania podľa § 30 ods. 2 zákona o ústavnom súde upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s ich stanoviskami k opodstatnenosti sťažnosti dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

## II.

10. 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.

11. Sťažovateľ namieta, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo k porušeniu jeho základných práv na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 48 ods. 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

### **II.1 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

12. Podľa sťažovateľa sa najvyšší súd v napadnutom rozsudku nevysporiadal s jeho námietkami, ktoré zhrnul aj vo svojej sťažnosti ústavnému súdu, teda, že sťažovateľ predložil daňovým orgánom všetky potrebné doklady na uznanie nároku na odpočítanie DPH a správca dane nepreukázal, že sťažovateľ vedome participoval na podvodnej daňovej schéme.

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

13.2 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.

13.3 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...

14. Ústavný súd vo vzťahu k čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru už judikoval, že formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru (II. ÚS 71/97). Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť (IV. ÚS 195/07).

15. 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).

16. 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 (v tomto prípade Občianskym súdnym poriadkom)

splnených podmienkach na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Občianskeho súdneho poriadku 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).

17. Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a s 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), najmä s § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, v ktorom boli upravené náležitosti odôvodnenia rozsudku.

18. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na povahu a špecifiká správneho súdnictva podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (porov. IV. ÚS 127/2012).

19. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku poukázal na to, že *„dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia spočíva predovšetkým na daňovom subjekte. Uvedená podmienka zákona korešponduje aj s cieľom uznaným a podporovaným 6. Smernicou Rady EÚ o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania práva (pozri najmä rozsudky z 29.04.2004 Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02. Zb. s-I-5337, bod 76 ako aj z 21.02.2006, Halifax, C-255/02, Zb. s.I.1609, bod 71)...*

*Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd poznamenáva, že nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení žalobcu, ako aj pravdivosť skutočností uvedených na dokladoch predložených žalobcom. Je povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane, z daňových dokladov preukázať relevantnými dôkazmi, že ním uplatnený nárok bol oprávnený. Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt spoľahlivo nepreukáže pravdivosť svojich tvrdení, nemôže mu byť uznané právo na odpočítanie dane. V prípade pochybností, správca dane je oprávnený overovať celý obchodný reťazec. Spoločnosť GIBALEX, spol. s r.o. je priamym dodávateľom žalobcu, ktorý v zmysle zákona o DPH musí taktiež vedieť preukázať nadobudnutie predmetného tovaru, aby ho mohol ďalej fakturovať a dodávať, v tomto prípade žalobcovi. Najvyšší súd poukazuje, že sa v predmetnej veci nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t.j. existencia prevádzaného tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného obchodu. V priebehu kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2009 u žalobcu správca dane neodmietol kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH, ale neuznal platiteľovi nárok na odpočítanie DPH a to z dôvodu, že jeho dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť. Žalobca tým porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorom právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“.*

20. Najvyšší správny súd Českej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“), na vyjadrenia ktorého je vhodné v tomto momente poukázať, k problematike dôkazného bremena v daňovom konaní v rozsudku sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012 taktiež 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 (nález 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](http://www.nssoud.cz)).

*Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).*

*Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“*

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 citovaných prejedikatúru).

21. Z už uvedeného je zřejmé, že doklady, ktoré predložil sťažovateľ (napriek jeho presvedčeniu, že boli úplné a dostatočné na priznanie odpočtu DPH – čo sťažovateľ uvádza aj vo svojej sťažnosti ústavnému súdu), správca dane nepovažoval za dostatočné, aby mu

mohol uznať nárok na odpočítanie DPH. Správca dane totiž tvrdil, že sťažovateľovmu dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť. Samozrejme z hľadiska dokazovania v daňovom konaní musel správca dane toto svoje tvrdenie relevantne podporiť. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku k spochybneniu dokladov sťažovateľa správcom dane uviedol: „Najvyšší súd SR mal za preukázané, že správca dane dožiadal miestne príslušného správcu dane dodávateľa GIBALEX, spol. s r.o. o preverenie reálnosti deklarovaných dodávok tovaru ako aj reálnosť prepravy tovaru. Mieste príslušný správca dane vykonával v spoločnosti GIBALEX, spol. s r.o. daňovú kontrolu za obdobie január až december 2009 a zistil, že platiteľ GIBALEX, spol. s r.o. nakupoval tovar - mäso od tuzemského dodávateľa - platiteľa Ostwerke, s.r.o. Zvolenská cesta 14, Banská Bystrica, [REDAKOVANÉ] a tento tovar bol predmetom ďalšieho predaja pre odberateľa Púchovský mäsový priemysel, a.s. Za týmto účelom vypočul ako svedka, bývalého konateľa Ostwerke, s.r.o. p. [REDAKOVANÉ] (konateľ spoločnosti za obdobie 07.03.2008 až 28.06.2010), ktorý sa vyjadril, že za zdaňovacie obdobie apríl 2009, máj 2009 a jún 2009 neboli žiadne faktúry vyhotovené pre odberateľa GIBALEX, spol. s r.o. Bývalý konateľ p. [REDAKOVANÉ] sa tiež vyjadril, že Ostwerke, s.r.o. nakupovala mäso len od českých dodávateľov, tovar prišiel na Slovensko, ale nevie, kde sa vyložil, kto objednával prepravu a kto prepravu vykonával. Aj podľa názoru najvyššieho súdu bola spoločnosť Ostwerke, s.r.o. podvodným spôsobom zapojená do reťazca obchodovania s tovarom - mäsom platiteľom GIBALEX, spol. s r.o., ktorý vystupoval ako sprostredkovateľ. Nakoľko sa nepreukázalo dodanie tovaru - mäsa platiteľom Ostwerke, s.r.o. a tým opodstatnenosť samotnej fakturácie, platiteľovi Ostwerke, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť. V zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pretože daňová povinnosť dodávateľovi Ostwerke, s.r.o. nevznikla, nevzniklo ani odberateľovi GIBALEX, spol. s r.o. právo na odpočítanie tejto dane. Najvyšší súd mal za preukázané, že z vykonanej kontroly a vyhotoveného protokolu u daňového subjektu GIBALEX, spol. s r.o. vyplynulo, že ani tomuto platiteľovi, ako dodávateľovi tovaru pre spoločnosť Púchovský mäsový priemysel, a.s. na základe vyhotovených faktúr nevznikla daňová povinnosť...

Najvyšší súd sa stotožňuje so žalovaným, že zo šetrení vykonaných v priebehu daňovej kontroly vyplynulo, že predmetné obchody súvisiace s dodaním mäsa žalobca

*uskutočňoval priamo od dodávateľov z rôznych členských štátov EÚ - Českej republiky, Nemecka, Španielska, Francúzska. Tovar bol nakladaný, prepravovaný a dodávaný z členských štátov EÚ priamo do areálu Púchovského mäsového priemyslu, a.s., kde bol aj vyložený. Uvedené potvrdili aj výsledky medzinárodných dožiadaní týkajúcich sa spoločnosti Ostwerke. s.r.o., ktoré vykonal Daňový úrad Banská Bystrica. Z odpovede dožiadaní vyplýva, že v niektorých prípadoch (Nemecko) objednal tovar u dodávateľa predseda predstavenstva generálny riaditeľ daňového subjektu Púchovský mäsový priemysel, a.s. p. [REDAKOVANÉ] (odpoveď z medzinárodnej výmeny informácií č. 565179/12/PETP).“*

22.1 Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty účinného ku dňu rozhodovania správcu dane (ďalej len „zákon o DPH“) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

22.2 Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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: a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

23. Najvyšší súd dospel k záveru, že zdaniteľné plnenia sa neuskutočnili tak, ako to vyplývalo z predložených faktúr. Najvyšší súd nespochybnil existenciu ani dodanie samotného tovaru, ale priebeh zdaniteľných plnení tak, ako boli deklarované medzi spoločnosťami Ostwerke s. r. o., GIBALEX, spol. s r. o., a sťažovateľom. Konkrétne najvyšší súd v konečnom dôsledku konštatoval, že obchodným spoločnostiam Ostwerke s. r. o. a GIBALEX, spol. s r. o., pri dodaní tovaru sťažovateľovi nevznikla daňová povinnosť.

24.1 Ústavný súd konštatuje, že tvrdenie sťažovateľa o tom, že preukázal splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH, nemôže obstať, pretože správca dane dôvodne spochybnil nákup tovaru sťažovateľom od dodávateľa GIBALEX, spol. s r. o., tak, ako bol uvedený v účtovníctve sťažovateľa. Sťažovateľ nevyvrátil námietky správcu dane týkajúce sa nákupu tovaru, ale iba opakovane tvrdil, že naplnil formálne zákonné podmienky, aby mu správca dane uznal nárok na odpočet DPH.

24.2 Vzhľadom na skutkový stav v predmetnom konaní a charakter dokazovania v daňovom konaní ústavný súd uvádza, že povinnosťou správcu dane nebolo dokazovať, či sa daňový subjekt podieľal na daňovom podvode, ale či sa daňovému subjektu podarilo vyvrátiť pochybnosti týkajúce sa fakturačného prechodu tovaru, ktoré vzniesol správca dane. Správca dane (Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty) a následne v rámci odvolacieho konania aj finančné riaditeľstvo vyhodnotili, že sťažovateľ nevyvrátil podozrenie, že k prechodu tovaru, na ktorý si uplatnil odpočet DPH, došlo len fakturačne, a nie reálne, preto rozhodli tak, že sťažovateľovi vyrubili daňový nedoplatok. Najvyšší súd ako odvolací súd sa v rámci konania o správnej žalobe, ktorú sťažovateľ podal proti právoplatnému rozhodnutiu správcu dane, stotožnil so závermi daňových orgánov a uviedol, že argumenty sťažovateľa neboli spôsobilé vyvrátiť dôvodné pochybnosti daňových orgánov vo veci formálneho fakturačného prechodu tovaru.

25. S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav a ústavne neudržateľné, že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľa o nevysporiadaní sa s jeho 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 ústavy. Ústavný súd preto sťažnosti v časti namietajúcej porušenie základných práv zaručených čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru nevyhoviel.

## **II.2 K namietanému porušeniu základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

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

26.2 Článok 48 ods. 2 ústavy zaručuje každému, o práve koho orgán verejnej moci rozhoduje, vyjadriť sa k tým dôkazom, ktoré sa v konaní vykonávajú. Ústavný súd už vyslovil, že k porušeniu základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom môže pred všeobecnými súdmi dôjsť vtedy, keď príslušný súd dôkazy vykonáva, a teda nie vtedy, keď ich nevykonal (I. ÚS 226/03, II. ÚS 197/07).

27. Námietka sťažovateľa v tejto časti spočíva v tvrdení, že najvyšší súd v odvolacom konaní vykonal nový dôkaz bez tohto, aby nariadil pojednávanie pripojením rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017, pričom sťažovateľ sa o tomto pripojenom rozsudku dozvedel až z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu.

28.1 Podľa § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku v znení účinnom ku dňu začatia konania na krajskom súde pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

28.2 Podľa § 125 Občianskeho súdneho poriadku v znení účinnom ku dňu začatia konania na krajskom súde za dôkaz môžu slúžiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť stav veci, najmä výsluch svedkov, znalecký posudok, správy a vyjadrenia orgánov, fyzických osôb a právnických osôb, listiny, ohliadka a výsluch účastníkov. Pokiaľ nie je spôsob vykonania dôkazu predpísaný, určí ho súd.

28.3 Podľa § 250i ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku v znení účinnom ku dňu začatia konania na krajskom súde pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

28.4 Podľa § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku v znení účinnom ku dňu začatia konania na krajskom súde odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné, alebo ak vykonáva dokazovanie. Ustanovenia § 214 ods. 1, 4 a 5 sa v konaní podľa tejto časti nepoužijú.

29. Z pripojeného súdneho spisu krajského súdu sp. zn. 13 S 109/2015 ústavný súd zistil, že predmetný rozsudok najvyššieho súdu (sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017), ktorý je citovaný v odôvodnení napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, v súdnom spise nie je založený. Jediná zmienka o tomto rozsudku je teda iba v odôvodnení napadnutého rozsudku najvyššieho súdu a s ohľadom na uvedené ústavný súd považuje za preukázané, že vhodnejšou formuláciou v bode 5.9 napadnutého rozsudku najvyššieho súdu by v danom prípade mohla byť, že „najvyšší súd poukazuje na aj na svoj rozsudok sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017“, a nie „... pripojil rozsudok...“.

30. Vo svojom vyjadrení k ústavnej sťažnosti najvyšší súd ale paradoxne a v rozpore s obsahom súdneho spisu nespochybnil, že v predmetnom konaní vykonal dokazovanie pripojením rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017, o ktorom vedel z vlastnej činnosti.

31. Ústavný súd konštatuje, že predpoklad najvyššieho súdu o tom, že pripojeným rozsudkom bolo rozhodnuté o žalobe spoločnosti GIBALEX, spol. s r. o., ktorá bola dodávateľom tovaru pre sťažovateľa, a preto museli byť sťažovateľovi tieto skutočnosti známe (pozri bod 7.5), je nepodložený. Strana v konaní totiž nemá povinnosť svojich obchodných partnerov priebežne informovať o svojich súdnych sporoch (ako správne poukázal vo svojom vyjadrení k stanovisku najvyššieho súdu aj sťažovateľ).

32. Najvyšší súd, resp. príslušný senát najvyššieho súdu mal očividne vedomosť o rozsudku sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017 zo svojej rozhodovacej činnosti, preto v odôvodnení svojho napadnutého rozsudku citoval z predmetného rozsudku bez toho, aby ho priložil do súdneho spisu krajského súdu. Následkom tohto postupu najvyššieho súdu bol objektívny stav, keď sa sťažovateľ o záveroch vyslovených v pripojenom rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017 mohol dozvedieť až po tom, čo mu bol doručený napadnutý rozsudok najvyššieho súdu. Ústavný súd musí dať sťažovateľovi opäť za pravdu, že v predmetnom momente sťažovateľ už nemal žiadny priestor na vyjadrenie sa k záveru z pripojeného rozsudku, ktorý najvyšší súd podľa vlastného tvrdenia vyhodnotil ako dôkaz v konaní.

33. Ústavný súd ale pri svojom rozhodovaní musí prihliadať aj na intenzitu, akou malo byť zasiahnuté do ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou zaručených základných práv alebo slobôd. Ústavný súd v tomto prípade zastáva názor, že aj ak by najvyšší súd nepripojil, resp. nepoukázal na svoj rozsudok sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017, disponoval by dostatočnou sumou dôkazov na vydanie napadnutého rozsudku. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017 nebol dôkazom, ktorý navrhovala protistrana sťažovateľa, a neprinášal žiadne nové z pohľadu skutkového stavu, ktorý bol ustálený v správnom konaní (v ktorom boli vykonané dôkazy týkajúce sa aj dodávateľov tovaru sťažovateľa). O predmetnom skutkovom stave mal sťažovateľ vedomosť už zo správneho konania. Jediné nové pripojeného rozsudku bolo hodnotenie skutkového stavu (spoločnosť GIBALEX, spol. s r. o., nepreukázala, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené a realizované tak, ako boli deklarované) senátom najvyššieho súdu, ktorý napokon rozhodoval aj vo veci sťažovateľa.

34. Ústavný súd musí na základe už uvedeného zároveň konštatovať, že najvyšší súd tým, ako poukázal na svoj rozsudok sp. zn. 4 Sžf 8/2016 zo 17. januára 2017 v odôvodnení napadnutého rozsudku, postupoval procesne nekorektne a do určitej miery aj nezrozumiteľne, ale toto jeho pochybenie v konečnom dôsledku nemohlo spôsobiť ujmu sťažovateľovi, a teda vzhľadom na jeho intenzitu nemohlo ani spôsobiť porušenie

základného práva sťažovateľa vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy. Ústavný súd preto nevyhovel sťažnosti sťažovateľa ani v tejto časti.

35. Keďže ústavný súd nezistil porušenie základných práv sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 48 ods. 2 ústavy ani jeho práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, o ďalších jeho návrhoch už nerozhodoval, pretože boli viazané na vyslovenie porušenia základných práv a slobôd v konaní pred ústavným súdom.

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

V Košiciach 27. septembra 2018