



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 249/2021-33

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku (sudca spravodajca) a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **GAMO a. s.**, Kyjevské námestie 6, Banská Bystrica, IČO 36 033 987, zastúpenej JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, Horná 27, Banská Bystrica, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 8/2018 z 12. decembra 2018 a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 12/2017 z 28. marca 2019 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a** ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 2. apríla 2019 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 8/2018 z 12. decembra 2018 (ďalej len „prvý napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“). Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd vyslovil porušenie jej v tomto bode označených práv a prvý napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie. Zároveň navrhuje, aby jej boli priznané trovy konania.

1.1 Sťažovateľka sa ďalšou ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 23. júla 2019 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy, základného práva na vyjadrenie sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a práva na spravodlivý proces podľa článku 47 Charty základných práv Európskej únie rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 12/2017 z 28. marca 2019 (ďalej len „druhý napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“). Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd vyslovil porušenie jej v tomto bode označených práv

a druhý napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie. Zároveň navrhuje, aby jej boli priznané trovy konania.

1.2 Ústavný súd s prihliadnutím na obsah oboch ústavných sťažností (uvedených v bode 1 a 1.1 tohto uznesenia) a z tohto obsahu vyplývajúcu právnu a skutkovú súvislosť v záujme hospodárnosti konania rozhodol uznesením č. k. PLs. ÚS 11/2020 z 26. februára 2020 o ich spojení na spoločné konanie.

2. Z ústavných sťažností a napadnutých rozsudkov vyplýva nasledovný stav veci:

3. Sťažovateľka sa v postavení žalobkyne domáhala v konaní pred Krajským súdom v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) preskúmania zákonnosti rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. [REDAKOVANÉ] z 24. novembra 2016 a č. [REDAKOVANÉ] z 24. novembra 2016, ktorými potvrdilo rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. [REDAKOVANÉ] z 30. mája 2016, ktorým správca dane nepriznal sťažovateľke nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 79 878,19 eur a vyrubil jej daň v sume 59 909,90 eur, a č. [REDAKOVANÉ] z 30. mája 2016, ktorým správca dane nepriznal sťažovateľke nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie október 2012 v sume 36 895,74 eur a vyrubil jej daň v sume 23 151,41 eur.

3.1 Krajský súd rozsudkom č. k. 24 S 12/2017-85 zo 14. septembra 2017 (ďalej len „prvý rozsudok krajského súdu“) žalobu sťažovateľky zamietol.

3.2 Najvyšší súd prvým napadnutým rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky proti prvému rozsudku krajského súdu.

4. V postavení žalobkyne sa sťažovateľka domáhala v konaní pred krajským súdom aj preskúmania zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva č. [REDAKOVANÉ] zo 6. mája 2016, ktorým potvrdilo rozhodnutie správcu dane č. [REDAKOVANÉ] z 28. septembra 2015, ktorým správca dane nepriznal sťažovateľke nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 99 035,78 eur a vyrubil jej daň v sume 16 764,22 eur.

4.1 Krajský súd rozsudkom č. k. 23 S 92/2016-95 zo 16. novembra 2016 (ďalej len „druhý rozsudok krajského súdu“) žalobu sťažovateľky zamietol.

4.2 Najvyšší súd druhým napadnutým rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky proti druhému rozsudku krajského súdu, ako aj jej návrh na polozenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“).

5. Z napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu možno uzavrieť, že v merite veci ide o posúdenie rovnakých obchodných prípadov. U sťažovateľky bola vykonaná daňová kontrola za obdobie júl 2012, august 2012 a október 2012, pričom správcom dane nebolo uznané odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, predmetom ktorých bol softvér, resp. moduly k softvéru (ďalej len „softvér“ alebo „tovar“). Správca dane počas daňovej kontroly spochybnil reálnosť uskutočnenej transakcie, teda či sťažovateľkou predložené listinné dôkazy (faktúry, rámcová zmluva) odrážajú aj reálne uskutočnenú obchodnú transakciu. Predmet obchodného vzťahu medzi sťažovateľkou a jej odberateľom spoločnosťou [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] (so sídlom v [REDAKOVANÉ]) mala sťažovateľka dostať od svojho dodávateľa spoločnosti [REDAKOVANÉ] (so sídlom v [REDAKOVANÉ])

Pre spoločnosť [REDAKOVANÉ], dodávala softvér spoločnosť [REDAKOVANÉ] (so sídlom v [REDAKOVANÉ]), konateľ ktorej však odmietol vypovedať z dôvodu, že by výpoveďou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám v priamom rade, dcére a jej manželovi.

6. Krajský súd uviedol, že faktúra a iné dokumenty sú relevantným dokladom na preukázanie dodaniu tovaru len vtedy, ak je nepochybné, že sú v nich údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. Poukázal na skutočnosť, že ak určitý daňový doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, nie je ešte dôkazom toho, že je daňový subjekt oprávnený uplatniť si odpočítanie dane len na základe dokladu. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Správca dane preto vykonal nielen formálnu kontrolu sťažovateľkou predložených dokladov, ale skúmal predovšetkým reálnosť zdaniteľných obchodov. Uviedol, že aj keď sťažovateľka disponovala dokladmi, ktorými preukazovala oprávnenosť nároku na odpočet DPH, nepreukázala, že k dodaniu tovaru, ktorého sa odpočítanie dane týkalo, aj reálne došlo.

7. Najvyšší súd v priebehu konaní mal k dispozícii administratívne spisy a po oboznámení sa s ich obsahom v odôvodnení napadnutých rozsudkov okrem iného poukázal, že správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť účtovné doklady spoločnosti [REDAKOVANÉ], ktorá mala softvér vyhotoviť, pretože tieto boli odovzdané spoločnosti so sídlom na [REDAKOVANÉ]. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že štatutárny zástupca spoločnosti [REDAKOVANÉ], uviedol, že všetka dokumentácia spoločnosti bola odovzdaná novému vlastníkovi v [REDAKOVANÉ], a odmietol vypovedať o ekonomickej činnosti spoločnosti. Spoločnosť [REDAKOVANÉ] nepreukázala vystavenie faktúr pre sťažovateľku a nebolo preukázané, že z faktúr by bola priznaná a odvedená daň. Ani reálne dodanie softvéru sťažovateľkou pre spoločnosť [REDAKOVANÉ] sa nepodarilo preukázať, pretože táto spoločnosť bola nekontaktná.

8. Ak ani v rámci rozsiahleho dokazovania nebola preukázaná reálna existencia predmetu fakturácie, nevznikla daňová povinnosť u spoločnosti [REDAKOVANÉ] (dodávateľ sťažovateľky), a nevzniklo potom ani právo na odpočítanie dane u sťažovateľky (odberateľ), keďže povinnosť odviesť DPH a následne právo DPH odpočítať sa navzájom podmieňujú.

9. K odstráneniu pochybností o reálnosti daňového plnenia neprispelo ani to, že zo strany spoločnosti [REDAKOVANÉ] (odberateľ sťažovateľky) nedošlo k riadnej úhrade ceny za predmet fakturácie. Sťažovateľka postúpila svoju pohľadávku spoločnosti [REDAKOVANÉ], v plnom rozsahu (takmer mesiac pred splatnosťou faktúr vystavených sťažovateľkou, pozn.). Na základe postúpenia mala spoločnosť [REDAKOVANÉ], zaplatiť sťažovateľke celú čiastku za dodanie softvéru maďarskému odberateľovi, pričom táto odplata z postúpenia mala byť započítaná s nešpecifikovaným záväzkom sťažovateľky voči spoločnosti [REDAKOVANÉ].

10. Najvyšší súd zdôraznil, že povinnosťou sťažovateľky bolo preukázať prevzatie zdaniteľného plnenia, čo však nesplnila. Sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno a pochybnosť správcu dane o realizácii vyúčtovaného plnenia nevyvrátila.

II. Argumentácia sťažovateľky

11. Proti napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu podala sťažovateľka ústavnú sťažnosť, ktorú rozčlenila do štyroch argumentačných rovín:

11.1 Námietka nezákonnosti vykonania daňovej kontroly. K tejto námietke podľa názoru sťažovateľky uviedol najvyšší súd len všeobecné frázy, ktoré ale vôbec nemožno vo veci použiť, pretože jeho právne závery sú nesprávne, neprijateľné a ústavne nekonformné.

Sťažovateľka najmä namieta, že bez jej vedomosti správca dane vykonával rôzne dôkazy, čím vlastne vykonával vyhľadávaciu činnosť, ktorú v rámci daňovej kontroly vykonávať nemôže. Ak správca dane takúto činnosť vykonával, postupoval nezákonne. Sťažovateľka tiež tvrdí, že jej správca dane neoznámil, aké má pochybnosti o ňou predložených dôkazoch, čím jej bolo znemožnené vyjadriť sa k týmto pochybnostiam a navrhnúť dôkazy na ich odstránenie. Uzatvára, že keďže jej nebola doručená výzva na odstránenie pochybností podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), nemohla vedieť, o ktorých skutočnostiach má správca dane pochybnosti a je potrebné ich dokazovať.

11.2 Námietka nezákonnosti vykonávaných dôkazov, nesprávnosti ich hodnotenia a nesprávnosti rozsahu a smerovania dokazovania. Podľa sťažovateľky správca dane založil svoje rozhodnutia len na pochybnostiach bez toho, aby dôkazmi opaku vyvrátil jej tvrdenia a aby uviedol úvahy, ktorými sa spravoval pri hodnotení dôkazov. Zdôraznila, že správca dane sa v žiadnom prípade nezaoberal možnou účasťou sťažovateľky na podvode a nikdy nebola spochybnená jej dobrá viera.

Sťažovateľka vyčíta najvyššiemu súdu, že sa v napadnutých rozsudkoch vôbec nevysporiadal s jej námietkou nezákonnosti dôkazov získaných z Medzinárodnej výmeny daňových informácií (ďalej len „MVDI“). Poukazuje, že informácie pri MVDI si vymieňajú len daňové orgány. Sťažovateľka ako daňový subjekt v tomto procese vôbec nevystupuje, preto ani nemôže uplatňovať práva, ktoré má pri dokazovaní. Preto informácie získané v MVDI nie sú dôkazmi a nesmú byť ako dôkazy v konaní použité.

Sťažovateľka zastáva názor, že jej dôkazná povinnosť v konaní nie je bezhraničnou a po splnení zákonných povinností na preukázanie jej nárokov prechádza dôkazné bremeno na stranu správcu dane, ktorý musí preukázať, že sťažovateľka konala podvodne.

11.3 Námietka, že správca dane žiadal od sťažovateľky preukázanie skutočností, ktoré sa týkajú iných daňových subjektov. Išlo o preukázanie skutočnosti, či dodávateľ sťažovateľky jej skutočne dodal fakturovaný tovar, či reálne došlo k prijatiu deklarovaneho zdaniteľného plnenia. Sťažovateľka namieta, že správca dane vôbec neprihliadal na ňou predložené dôkazy alebo správcom vykonané dôkazy jednoznačne preukazujúce správnosť a pravdivosť jej tvrdení. Sťažovateľka zastáva názor, že v konaní bolo nesprávne posudzované unesenie dôkazného bremena. Správca dane nikdy nevykonal žiadny dôkaz, ktorým by vyvracal správnosť a pravdivosť dôkazov sťažovateľky. Tieto len spochybňoval, bez preukázania týchto pochybností dôkazom opaku.

11.4 Sťažovateľka namieta, že najvyšší súd sa v prvom napadnutom rozsudku nevysporiadal s jej námietkou, že v predchádzajúcom konaní nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane. Sťažovateľka uviedla, že pri prerokovaní pripomienok a dôkazov, ktoré predložila k protokolu z daňovej kontroly, vzniesla proti zamestnancom správcu dane námietku zaujatosti, ktorá spočívala v tom, že títo zamestnanci vykonávali daňovú kontrolu na základe písomného poverenia a účinky tohto poverenia trvali len počas daňovej kontroly do jej ukončenia, teda do doručenia protokolu daňovému subjektu. Zamestnanci nemohli konať aj vo vyrubovacom konaní, keďže boli písomne poverení len na výkon daňovej kontroly, ktorá skončila dorúčením protokolu. Sťažovateľka tvrdí, že možno pochybovať o nezaujatosti zamestnancov vzhľadom na ich pomer k veci, keďže sa zúčastnili na výkone daňovej kontroly ako samostatnej časti správy daní, čo vylučuje ich účasť v daňovom vyrubovacom konaní. Sťažovateľka tiež popiera riadne doručenie rozhodnutia o námietke. V závere sťažovateľka tvrdí, že nenamieta zaujatosť zamestnancov podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku, ale namieta, že títo zamestnanci podľa § 60 ods. 3 daňového poriadku mali sami svoju zaujatosť oznámiť.

Tvrdí, že najvyšší súd sa tejto námietke nevenoval a uviedol len, že sa stotožňuje s argumentáciou krajského súdu.

11.5 V druhom napadnutom rozsudku najvyššieho súdu sťažovateľka vidí porušenie svojich práv v tom, že sa najvyšší súd žiadnym spôsobom nevyjadril k dôvodom nepoloženia sťažovateľkou formulovaných prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru. Sťažovateľka formulovala prejudiciálne otázky takto:

„Je v súlade s právom Únie, ak správca dane neuznal právo na vrátenie odpočtu z dôvodu, že označil tovar za neexistujúci iba na základe pochybností, ktoré vznikli v súvislosti s nepreukázaním nadobudnutia tovaru dodávateľom a subdodávateľom daňového subjektu?“

Je v súlade s právom Únie a zásadou neutrality, ak správca dane neuzná právo na vrátenie nadmerného odpočtu z dôvodu, že u dodávateľa nevznikla daňová povinnosť, napriek tomu, že tento vystavil k obchodu riadnu faktúru?“

Je v súlade so Smernicou Rady 2006/112, ak správca dane po zisteniach, že spoločnosť, ktorá je odberateľom, je nekontaktná, došlo k zmene štatutárneho orgánu, osoby, ktoré mali byť za obchod zodpovedné už v spoločnosti nefigurujú a použitie tovaru sa nepodarilo zistiť, prijal záver, že obchod nemohol prebehnúť, tovar neexistuje a na základe toho daňovému subjektu nepriznáva právo na vrátenie odpočtu dane?“

Je v súlade so smernicou o DPH a so zásadou neutrality taká vnútroštátna právna úprava, ktorá dovoľuje správcovi dane prerušiť daňovú kontrolu na neobmedzený čas len z dôvodu dožiadania v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií?“

Sťažovateľka uviedla, že nepredložením prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru dochádza k nesprávnemu obsadeniu súdu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy, a teda k porušeniu jej základného práva na zákonného sudcu, resp. práva na spravodlivé súdne konanie. Podľa názoru sťažovateľky najvyšší súd bez akéhokoľvek odôvodnenia neuplatnil v konaní svoju prejudiciálnu povinnosť, čím ide o zjavnú ústavne neudržateľnú svojvôľu.

V závere sťažovateľka poukázala, že možnosť položiť prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru z komunitárneho práva vyplýva aj ústavnému súdu. Navrhuje, aby ústavný súd predložil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky (v znení uvedenom v tomto bode uznesenia, pozn.).

12. Zásah do v bode 1 a 1.1 tohto rozhodnutia označených práv sťažovateľka vidí v tom, že najvyšší súd ústavne neakceptovateľným spôsobom formalisticky redukoval rozsah súdneho prieskumu zákonnosti prvého a druhého rozsudku krajského súdu a relevantné ustanovenia daňového práva aplikoval tak, že tým poprel ich zmysel a účel. Sťažovateľka považuje odôvodnenie napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu za povrchné a bez náležitej argumentácie. Podľa názoru sťažovateľky sú napadnuté rozsudky nepreskúmateľné a arbitrárne.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

13. Sťažovateľka je v konaní zastúpená kvalifikovaným právnym zástupcom v zmysle § 34 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“).

K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu:

14. Úlohou ústavného súdu bolo preskúmať, či požadované limity spravodlivého súdneho konania boli v prípade sťažovateľky dodržané a či sa náležité posúdenie veci sťažovateľky odrazilo v jasnom a zrozumiteľnom zodpovedaní všetkých právnych a skutkovo relevantných otázok, teda aj v náležitom odôvodnení napadnutých rozsudkov.

15. Daňové konanie ovláda zásada materiálnej 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 (II. ÚS 205/2015, I. ÚS 480/2017, III. ÚS 18/2018, II. ÚS 104/2019).

16. Najvyšší súd v relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku ústavne akceptovateľným spôsobom vysvetlil, že správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovanych faktúrami. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie. Formálne doklady nepreukazujú reálnu existenciu tovaru alebo skutočného dodávateľa. Najvyšší súd uviedol, že v priebehu daňového konania nebolo preukázané, že dodávateľ sťažovateľky disponoval tovarom a odovzdal ho sťažovateľke. Sťažovateľka a ani jej dodávateľ nepredložil žiaden dôkaz o preprave a nadobudnutí konkrétneho tovaru. Prepravná spoločnosť, ktorá podľa dodávateľa mala predmet plnenia dodať, s týmto dodávateľom poprela akúkoľvek spoluprácu a realizáciu prepravy pre sťažovateľku. Sťažovateľka žiadnym spôsobom nepreukázala reálne prevzatie plnenia od jej dodávateľa. Túto preukazovala len dokladmi o evidencii zásob. Na strane sťažovateľky bola procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo ona je zaťažená dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Najvyšší súd zdôraznil, že „... okrem evidencie zásob neexistuje žiaden materiálny dôkaz o prevzatí plnenia sťažovateľom,

teda že mu vznikla daňová povinnosť. Tento záver nebol spôsobilý vyvrátiť žiaden ďalší vykonaný dôkazný prostriedok.“. Takýto záver najvyššieho súdu je v okolnostiach tejto veci presvedčivý a ústavne udržateľný.

17. K námietke sťažovateľky, že správca dane jej neoznámil, aké má pochybnosti o ňou predložených dôkazoch, ústavný súd poukazuje na záver krajského súdu uvedený v odôvodnení prvého napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, kde uviedol, že táto námietka nemá oporu v obsahu administratívneho spisu, a preto je nedôvodná. Sťažovateľke bolo 29. mája 2014 doručené oznámenie, v ktorom jej správca dane oznámil, aké úkony počas daňovej kontroly boli vykonané, a veľmi podrobne ju informoval, aké skutočnosti z nich boli zistené. Uviedol tiež, že keďže nebolo preukázané dodanie tovaru, nebol preukázaný ani vznik daňovej povinnosti u dodávateľa sťažovateľky, a tým následný nárok na odpočítanie DPH u sťažovateľky.

18. Najvyšší súd v odôvodnení druhého napadnutého rozsudku poukázal, že krajský súd uznal, že nebol uskutočnený písomný úkon zo strany správcu dane voči sťažovateľke, v ktorom by výslovne formuloval svoje pochybnosti, no z nasledujúcich úkonov správcu dane a aj zo samotného rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní „... *nepochybné vyplýva, že správca dane predložené listinné doklady (faktúry a rámcové zmluvy) nepochybnil, ale spochybnil reálnosť uskutočnenej transakcie, teda či predložené listinné dôkazy odrážajú reálne uskutočnenú obchodnú transakciu, pri ktorej došlo k prevodu vlastníckeho práva k predmetu fakturácie - softwaru (resp. k modulom k softwaru). Za tým účelom správca dane potom vykonal dokazovanie u dodávateľa, subdodávateľov a odberateľa, preveroval uskutočnenie dopravy predmetu fakturácie medzi nimi, autora - výrobcu softwaru, ako aj konečného odberateľa - kde bol Software inštalovaný, a podobne. Keďže pochybnosť o reálnom uskutočnení obchodnej transakcie, ktorú mali preukazovať žalobcom predložené listinné dôkazy, je nepochybné zrejmé z ďalších úkonov správcu dane (a to aj z otázok, ktoré správca dane pri ústnom pojednávaní kládol žalobcovi, z ktorých vyplývali skutočnosti, ktoré boli spochybnované, a ktoré sa správca dane snažil zistiť), je aj táto žalobná námietka nedôvodná.*“.

19. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľky, že správca dane nevyvrátil jej tvrdenia predložením dôkazu o opaku, aj s touto námietkou sa najvyšší súd vysporiadal, keď odkázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu, podľa ktorého ak sťažovateľka si uplatňuje právo na odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky splnené boli a právo na odpočet vzniklo, a teda dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane len v prípade, že nie je sporné prijatie zdaniteľného plnenia sťažovateľkou od jej dodávateľa. Rozhodnutia správcu dane a finančného riaditeľstva však neboli založené na takom skutkovom základe, že došlo k odopretiu práva na odpočítanie dane sťažovateľke preto, že bola zistená nekontaktnosť na strane jej odberateľa (tak ako to sťažovateľka tvrdí). Sťažovateľka mala povinnosť preukázať, že sa obchodná transakcia reálne uskutočnila ňou tvrdným spôsobom.

20. Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane

pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (III. ÚS 401/09, I. ÚS 377/2018). Sťažovateľka sa teda nemôže dovolávať splnenia svojej dôkaznej povinnosti, ak správca dane ich preverovaním účinne spochybnil materiálnu (nie formálnu, pozn.) stránku realizácie predmetných zdaniteľných obchodov.

21. K zisteniam získaných z MVDI krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku najvyššieho súdu uviedol, že rozhodnutia správcu dane a finančného riaditeľstva neboli založené na informáciách získaných z MVDI, ale boli založené na tom, že sťažovateľka nepreukázala, že boli splnené podmienky stanovené zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

22. V odôvodnení prvého napadnutého rozsudku je uvedené, že v tejto veci daňová kontrola prerušená nebola a ani z administratívneho spisu nevyplýva podanie žiadosti o MVDI. Boli však použité zistenia z daňovej kontroly u sťažovateľky za zdaňovacie obdobie júl 2012 (bližšie v bode 4 tohto uznesenia), kde takáto žiadosť o MVDI podaná bola a kde boli aj získané informácie o odberateľovi sťažovateľky. Sťažovateľka neuviedla, ktorá konkrétna informácia a zistenie, ktoré z nej správca dane urobil, by mali byť v rozpore so zákonom, preto túto námietku nepovažoval súd za dostatočne konkrétnu.

23. Sťažovateľka ďalej namieta, že na okolnosti jej prípadu je potrebné aplikovať právne závery vyjadrené v náleze ústavného súdu č. k. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015. Ústavný súd sa s argumentáciou sťažovateľky nestotožňuje, pretože v okolnostiach posudzovanej veci správca dane, ako aj všeobecné súdy vyhodnotili všetky dôkazy, nielen skutočnosti založené na MVDI. Podľa názoru ústavného súdu je potrebné považovať za v súlade so zákonom výsledky získané z MVDI, ktoré potvrdzujú skutkový stav zistený správcom dane, navyše ak sťažovateľka bola informovaná o zaslaní žiadosti o MVDI, s informáciami získanými z MVDI sa mala možnosť oboznámiť a vyjadriť sa k výsledku, ku ktorému predmetné žiadosti o MVDI viedli. Podľa názoru ústavného súdu je argumentácia najvyššieho súdu (a aj krajského súdu) týkajúca sa rozsahu dokazovania správcom dane a jeho právomoci podať žiadosť o poskytnutie MVDI ústavne udržateľná.

24. Nemožno prisvedčiť ani námietke sťažovateľky, že od nej správca dane požadoval preukázanie skutočností, týkajúcich sa iných daňových subjektov. Správca dane od sťažovateľky vyžadoval len preukázanie základných skutočností týkajúcich sa jej vzťahu s odberateľom a dodávateľom (napr. zaplatenie kúpnej ceny, doprava, manipulácia s tovarom). „Správca dane sa osobitne nezaoberal predloženými faktúrami a obchodnými zmluvami, pretože o ich existencii a zákonom požadovaných náležitostiach nemal pochybnosti. Formálnu stránku pre uplatnenie nároku na odpočet DPH považoval za splnenú, preto ani nebolo potrebné bližšie sa zaoberať jej vyhodnocovaním. Dokazovanie bolo zamerané na preverenie reálnosti obchodnej transakcie.“

25. K námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane vyjadril krajský súd v odôvodnení prvého napadnutého rozsudku záver, že ide námietku nedôvodnú, pretože nemá oporu v administratívnom spise. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že sťažovateľka vo svojom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane namietala, že jej správca dane „... *neumožnil svojim postupom, aby pred vydaním prvostupňového rozhodnutia namietal jeho zamestnanca, ktorý rozhodoval vo vyrubovacom konaní, avšak samotnú námietku nepodal*“.

26. Ústavný súd s ohľadom na námietky sťažovateľky považuje za potrebné opätovne zdôrazniť, že (rovnako ako správny súd) nie je skutkovým súdom, resp. súdom tretej či štvrtej inštancie, ktorý by preskúmaval skutkové a právne závery všeobecných súdov. Toto konštatovanie je v okolnostiach tejto veci o to dôležitejšie, že sťažovateľka ústavný súd svojimi námietkami uvedenými v jej ústavnej sťažnosti práve do tejto pozície postavila a dožaduje sa opätovného prieskumu skutkových okolností, ako aj ich nového, pre ňu priaznivejšieho vyhodnotenia. O tom svedčí v okolnostiach tejto veci aj skutočnosť, že námietky sťažovateľky v jej ústavnej sťažnosti proti napadnutým rozsudkom sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu. Ústavný súd teda v okolnostiach tejto veci dospel k záveru, že právnej argumentácii sťažovateľky chýba ústavnoprávny rozmer, keď vo svojej ústavnej sťažnosti v zásade len polemizuje so skutkovými a právnymi závermi daňových orgánov a všeobecných súdov. Ide výlučne o jej odlišné skutkové a právne hodnotenie veci, aké zastávajú všeobecné súdy, do posúdenia ktorého ústavný súd s poukazom na už uvedené nie je ani oprávnený, ani povinný vstupovať (pozri tiež II. ÚS 229/2017, III. ÚS 53/2018, IV. ÚS 29/2018, IV. ÚS 597/2018, I. ÚS 181/2020). Sťažovateľkou uvádzané tvrdenia nijako nesignalizujú také pochybenia najvyššieho súdu, ktoré by vytvárali priestor pre možnosť vyslovenia porušenia označených práv sťažovateľky po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

27. Pokiaľ ide o tvrdenia sťažovateľky, že najvyšší súd sa k niektorým jej námietkam vôbec nevyjadril, z už uvedeného vyplýva, že najvyšší súd sa všetkým relevantným námietkam sťažovateľky venoval dostatočným a presvedčivým spôsobom.

28. V prostredí popísaných zistení a nadväzujúcich hodnotiacich názorov v sťažovateľkiných veciach nevyvoláva právny záver najvyššieho súdu o nepreukázaní reálneho dodania tovaru žiadne podozrenia o prípadnej arbitrárnosti či svojvôli, ktorá by si vyžadovala prijatie sťažnosti na ďalšie konanie. Ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nevzhliadol pochybnosti o vnútornej logike v obsahovej nadväznosti jednotlivých skutkových zistení realizovaných na úrovni daňového konania.

29. V napadnutých rozsudkoch 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. S prihliadnutím na odôvodnenosť napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu, ako aj s poukazom na to, že obsahom základného práva na súdnu ochranu nie je právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom sťažovateľky, resp. na úspech v konaní ústavný súd, túto časť ústavnej sťažnosti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

30. 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 (najmä Správny súdny poriadok) splnených podmienok na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Správneho 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 (IV. ÚS 102/08, II. ÚS 437/2016, I. ÚS 181/2020).

31. Ústavný súd konštatuje, že sťažovateľke nebolo odopreté právo podať žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva a ani podať kasačnú sťažnosť proti rozsudkom krajského súdu. Najvyšší súd sa podanou kasačnou sťažnosťou zaoberal, pričom rešpektoval (dodržal) procesný postup upravený v príslušnom procesnom kódexe a svoje závery formuloval v napadnutých rozsudkoch najvyššieho súdu, t. j. vo veci rozhodol. Na základe uvedeného ústavný súd konštatuje, že pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil žiadnu okolnosť, ktorá by mohla zakladať dôvod na vyslovenie porušenia sťažovateľkou označeného práva podľa čl. 46 ods. 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu. Ústavný súd preto aj túto časť sťažnosti sťažovateľky odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu:

32. Článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Podľa názoru ESLP však daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci (II. ÚS 506/2016, II. ÚS 64/2019, II. ÚS 104/2019, I. ÚS 181/2020). Napokon ESLP dospel k záveru, že daňové spory sa vymykajú z oblasti občianskych práv a záväzkov, a teda nespádajú do pôsobnosti čl. 6 dohovoru, a to napriek finančným dôsledkom na situáciu daňových subjektov (Ferrazzini proti Taliansku, rozsudok ESLP z 12. 7. 2001).

33. Daňové právo je jedným zo základných odvetví verejného práva a dane predstavujú prejav výsady štátu požadovať od povinných subjektov ich platenie s cieľom získať zdroje na svoju existenciu a plnenie svojich úloh a funkcií. Aj preto rozhodovanie o daňových právach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Daňové veci v niektorých prípadoch možno, vychádzajúc zo znenia dohovoru, podradiť pod pojem trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť dohovoru, to však len vtedy, ak ide o ukladanie daňových sankcií (napríklad pokút alebo v minulosti zvýšenia dane) (m. m. I. ÚS 241/07, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016).

34. Krajský a najvyšší súd preskúmali zákonnosť rozhodnutí finančného riaditeľstva (bod 3 a 4 tohto uznesenia), ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane o nepriznaní nadmerného odpočtu na DPH a sťažovateľke bola vyrubená daň (nie daňová sankcia). Vzhľadom na predmet rozhodovania všeobecných súdov a aj na obsah sťažnosti preto ústavný súd zastáva názor, že označený článok dohovoru nie je vo veci sťažovateľky *ratione materiae* aplikovateľný.

35. Ústavný súd dospel záveru, že medzi napadnutými rozsudkami a obsahom namietaného porušenia práva podľa čl. 6 dohovoru neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol reálne dospieť k záveru o jeho porušení. Na základe uvedeného ústavný súd aj túto časť ústavnej sťažnosti sťažovateľky odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 48 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 47 Charty základných práv Európskej únie druhým napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu:

36. Sťažovateľka vidí porušenie svojich práv aj v tom, že najvyšší súd nepoložil Súdnemu dvoru ňou formulované prejudiciálne otázky. Najvyšší súd v druhom napadnutom rozsudku uviedol, že správca dane, ako aj finančné riaditeľstvo riadne preukázali, že nárok na odpočet DPH nemohol vzniknúť, a preto sa nepreukázala potreba výkladu komunitárneho práva Súdnym dvorom, pretože to nevyplývalo z daného skutkového a právneho stavu.

37. V súvislosti s námietkou sťažovateľky o nesplnení povinnosti najvyššieho súdu predložiť jej vec Súdnemu dvoru na konanie o prejudiciálnej otázke ústavný súd poukazuje na svoju doterajšiu judikatúru, v ktorej už konštatoval, že konanie podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie je založené na delbe úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom. Je vecou len vnútroštátneho súdu, pred ktorým začal spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, posúdiť so zreteľom na konkrétne okolnosti veci nevyhnutnosť rozsudku o prejudiciálnej otázke pre vydanie rozsudku vo veci samej, ako aj relevantnosť otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru (III. ÚS 388/2010, III. ÚS 18/2018, II. ÚS 104/2019). Základným predpokladom na uplatnenie povinnosti začať konanie o predbežnej otázke týkajúcej sa výkladu práva Európskej únie je skutočnosť, že ide o otázku, ktorá je pre riešenie posudzovanej veci relevantná. Ústavný súd zastáva názor, že prípadný výklad práva Európskej únie by bol vo vzťahu k napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu za daných okolností irelevantný, keďže sťažovateľka v konaní pred správnymi orgánmi (ani v konaní pred všeobecnými súdmi) neunesla dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania splnenia zákonných podmienok na vznik práva na odpočítanie DPH.

38. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti tiež tvrdí, že správca dane počas daňovej kontroly zisťoval skutočnosti bez akejkoľvek jej vedomosti a súčinnosti, najmä namieta informácie získané z MVDI, čím došlo k porušeniu jej základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom. Ako už ústavný súd uviedol, z odôvodnenia napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu je zrejmé, že sťažovateľka mala možnosť oboznámiť sa s vykonávanými dôkazmi, aj s informáciami zistenými z MVDI a mala možnosť sa k týmto skutočnostiam vyjadriť.

39. Na základe uvedeného ústavný súd konštatuje, že medzi druhým napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a základným právom vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy, ktorého porušenie sťažovateľka namieta, neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by ústavný súd po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o jeho porušení.

40. Preto aj túto časť ústavnej sťažnosti musel ústavný súd pri jej predbežnom prerokovaní odmietnuť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

41. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 30. marca 2021

Robert Šorl
predseda senátu