



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 465/2016-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 1. júna 2016 v senáte zloženom z predsedu Lajosa Mészárosa, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcu Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosť [REDACTED], zastúpeného [REDACTED], vo veci namietaného porušenia jeho základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky postupom Krajského súdu v Trenčíne a jeho rozsudkom sp. zn. 13 S 125/2012, 13 S 126/2012 z 22. mája 2013 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 87/2013, 5 Sžf 88/2013 z 30. októbra 2014 a takto

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

Sťažnosť [REDACTED] o d m i e t a .

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 9. februára 2015 doručená sťažnosť [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 152 ods. 4 ústavy postupom

Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) a jeho rozsudkom sp. zn. 13 S 125/2012, 13 S 126/2012 z 22. mája 2013 (ďalej len „napadnutý rozsudok krajského súdu“) a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 5 Sžf 87/2013, 5 Sžf 88/2013 z 30. októbra 2014 (ďalej len „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“).

Zo sťažnosti vyplýva, že krajský súd napadnutým rozsudkom zamietol žaloby sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 1020506/1/1074068/2012/5048-r a č. 1020506/1/1074096/2012/5048-r, obidve z 13. júla 2012, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“), dodatočný platobný výmer č. 9311301/1/616155/2012 z 26. marca 2012, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2008 vo výške 8 895,50 €, a dodatočný platobný výmer č. 9311301/1/616155/2012 z 26. marca 2012 za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2008 vo výške 6 707,69 €.

Sťažovateľ podal proti napadnutému rozsudku krajského súdu odvolanie. Najvyšší súd rozsudkom potvrdil rozsudok krajského súdu. Rozsudok najvyššieho súdu bol sťažovateľovi doručený 5. decembra 2014.

Sťažovateľ uvádza, že podstatou jeho žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného bolo namietanie nesprávnosti tohto rozhodnutia a konania, ktoré tomuto rozhodnutiu predchádzalo z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci, nesprávne zisteného skutkového stavu a nesprávneho hodnotenia vykonaného dokazovania. Zároveň v žalobe uvádzal, že vo veci bolo možné zabezpečiť ďalšie dôkazy, ktoré boli rozhodujúce pre správne rozhodnutie, čo však správny orgán neuskutočnil. Namietal, že žalovaný ho svojím rozhodnutím a procesným postupom ukrátil na jeho právach, namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane pre absenciu dôvodov, ktoré viedli k jeho vydaniu, vo formálnej rovine aj v materiálnej rovine. Odôvodnenie tohto rozhodnutia podľa sťažovateľa nespĺňalo požiadavku riadneho odôvodnenia po stránke materiálnej a žalovaný sa nedostatočne vysporiadal so zadováženými dôkazmi a tvrdeniami sťažovateľa.

Sťažovateľ uvádza, že predmetom daňového konania bola kontrola oprávnenosti odpočtu dane z pridanej hodnoty, ktorému predchádzala daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za obdobie I. štvrťrok – IV. štvrťrok 2008. Daňová kontrola sa začala 23. novembra 2011, t. j. cca s odstupom 3 rokov. Na základe výsledkov predmetnej daňovej kontroly a protokolu z 9. februára 2012 bol 26. marca 2012 vydaný dodatočný platobný výmer, ktorým mu bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2008 vo výške 8 895,50 € a za III. štvrťrok vo výške 6 707,69 €.

Podľa sťažovateľa z odôvodnenia tohto dodatočného platobného výmeru vyplýva, že on ako daňový subjekt nepreukázal správcovi dane dodanie tovarov a služieb spoločnosťou [REDAKOVANÉ], uvedených a deklarovanych predmetnými faktúrami a daňový úrad predmetné doklady považuje za nevierohodné.

Uvádza, že v odvolacom konaní argumentoval predovšetkým tým, že z odôvodnenia platobného výmeru a z protokolu nevyplýval jediný dôkaz vykonaný vo veci, ktorý by spochybnil reálnosť skutočného dodania tovarov a služieb a vykonaných činností.

Podľa neho „túto skutočnosť správca dane odôvodňoval iba nepredložením účtovníctva spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Z vykonávaného dokazovania vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt bol vyzývaný správcom dane k predloženiu dôkazov k reálnosti uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov. Správca dane však naopak nebral do úvahy a nevysporiadal sa dostatočne s tvrdeniami, ktoré svedčili v prospech daňového subjektu, a to či účtovníctvom, daňovými dokladmi, dodacími listami, ako aj výpoveďami vtedajšieho konateľa spoločnosti [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], prečo týmto tvrdeniam neuveril, svedkov [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ], ktorí prakticky výpoveď žalobcu potvrdzovali, nebral do úvahy. Zároveň sme uvádzali, že až Finančné riaditeľstvo SR vo svojom odôvodnení uvádzalo, prečo došlo k pochybnostiam o tom, kto bol skutočným dodávateľom tovaru pre sťažovateľa, čo z hľadiska prvostupňového rozhodnutia boli nové skutočnosti a dôvody, prečo správca dane považoval daňové doklady a dodávku materiálu spol. [REDAKOVANÉ] za spochybnené a nepreukázané. Spochybnením dodávateľa tovaru bolo

predloženie správcovi dane príjmových pokladničných dokladov od spoločnosti [REDACTED], ktoré preukazovali úhradu faktúry v sume, ktorá bola zhodná so sumou na príjmovom pokladničnom doklade od spoločnosti [REDACTED]

Vo svojom odôvodnení sťažovateľ namietal, že o príjmových dokladoch spoločnosti [REDACTED], ako o prakticky rozhodujúcich dôkazoch, z ktorých daňový úrad vychádzal, niet ani zmienky ani v protokole o výsledku z daňovej kontroly týkajúcej sa DPH zo dňa 23. 11. 2011, a tieto dôvody neboli spomenuté ani v dodatočnom platobnom výmere zo dňa 26. 03. 2012. Daňový subjekt tak nemal žiadnu reálnu možnosť vyjadriť sa v súvislosti s odpočtom DPH k tejto skutočnosti, nemal možnosť navrhnúť za týmto účelom dôkazy a nemal tak možnosť urobiť ani v odvolacom konaní voči rozhodnutiu správcu dane. V konečnom dôsledku o túto skutočnosť oprel svoje rozhodnutie aj odôvodnenie Krajský súd v Trenčíne bez toho, aby sa zaoberal dostatočne konaniu, ktoré mu predchádzalo.“

Sťažovateľ uvádza, že najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že „v uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že zákonom predpokladané skutočnosti na odpočet DPH nenastali, pretože v rámci dokazovania žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru od spoločnosti [REDACTED]. Faktúry a pokladničné príjmové doklady na preukázanie tejto skutočnosti nestačia.“

Najvyšší súd podľa sťažovateľa tiež uviedol, že dôkazné bremeno v reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, teda sťažovateľa. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa najvyššieho súdu postačujúce. Vo vzťahu k príjmovým pokladničným dokladom vystaveným na obchodnú spoločnosť [REDACTED], mal najvyšší súd uviesť, že „sťažovateľ mal možnosť sa k týmto skutočnostiam vyjadriť v daňovej kontrole týkajúcej sa dani z príjmov, čo preukazuje, že daňový subjekt o tejto skutočnosti vedel“. Rovnako mal najvyšší súd konštatovať, že „technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.“

Sťažovateľ sa v podanom odvolaní bránil, že do spisu predložil riadne účtovné doklady, predmetné faktúry, ale tiež pokladničné doklady a dodacie listy. Daňový úrad mal k dispozícii celé účtovníctvo za rok 2008. Podľa sťažovateľa „*namietané a spochybňované pokladničné príjmové doklady spol. [REDAKOVANÉ] neboli nikdy súčasťou účtovníctva žalobcu, zaúčtovanie dokladov spol. [REDAKOVANÉ] potvrdila nielen účtovníčka [REDAKOVANÉ], dodanie tovaru aj konateľ spol. [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ]. Príjmové pokladničné doklady spol. [REDAKOVANÉ] súčasťou účtovníctva nikdy neboli a ak ich daňový úrad spolu s dokladmi našiel, mohol ich predložiť prakticky ktokoľvek. Nie je zrejmé, kto ich do dokladov pripojil, ani kto ich vyhotovil. Pokiaľ táto skutočnosť nie je ani v protokole o daňovej kontrole, vznikajú naopak pochybnosti, kedy tieto doklady daňový orgán získal a akým spôsobom.*“. Sťažovateľ zastáva názor, že nie je dôvod, aby sa ešte podrobnejšie vyjadroval a vysvetľoval úhrady faktúr pokladničnými dokladmi od obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ] keď tieto doklady nikdy súčasťou účtovníctva neboli a ani on, ani nikto iný nikdy netvrdil, že by mali potvrdzovať úhrady plnení.

Podľa sťažovateľa „*z dôkazov predložených a vykonaných v kontrolnom konaní k DPH vyplývala reálnosť predmetných obchodov, sťažovateľ sa podrobne k jednotlivým faktúram vyjadril, pričom uviedol presne miesto, kde bol tovar dodaný, kde sa výrobky z neho nachádzajú, kde boli spracované, dodané, príp. kde bol tovar zabudovaný. Navrhovanú ohliadku objektu – Penziónu nachádzajúceho sa v [REDAKOVANÉ] daňový úrad odmietol vykonať, keďže nepopieral reálnosť toho, že sťažovateľ tovar kúpil, dokonca že ho zaplatil a odviezol si svoju daňovú povinnosť, ale daňový subjekt nepreukázal, že prijatie dodávky bolo od spol. [REDAKOVANÉ]*“.

Sťažovateľ sa bránil aj tým, že „*v súlade s § 51 ods. 1 zákona č.222/2004 Z. z. o DPH mal faktúru od platiteľa, riadne vyhotovenú podľa § 71, neboli zistené žiadne nedostatky. Súčasne mal daň uvedenú vo svojich záznamoch podľa § 70, riadne viedol účtovníctvo, mal k tovaru dodacie listy. Okrem toho reálnosť týchto tvrdení bola preukázaná výpoveďami svedkov, výpoveďami samotného konateľa spol. [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], ktorý mal tento tovar dodať. Všetky dôkazy, ktoré predpokladá zákon o DPH,*

ktoré predpokladajú predpisy o účtovníctve, boli riadne doložené. Žiaden iný doklad, ktorý by mohol predložiť sťažovateľ, by nemohol potvrdiť nič o tom, že predmetný tovar dodala skutočne spol. [REDAKOVANÉ] a taktiež ani súd, ani správca dane, neuviedli žiaden relevantný dôkaz, ktorý by pre nich bol dostatočným dôkazom o tom, že dodávky uskutočnila spol. [REDAKOVANÉ] s výnimkou účtovníctva tejto spoločnosti.“. Podľa sťažovateľa preto záver súdov a ich odôvodnenie rozhodnutí je v rozpore s vykonanými dôkazmi, „ako aj so samotnými tvrdeniami o potrebe dôkazu reálneho dodania tovaru. Závery o nereálnosti dodania tovaru sú potom nelogickým výsledkom vykonaného dokazovania, keď všetky ostatné dôkazy mimo faktúr, príjmových dokladov a dodacích listov reálnosť obchodu preukazujú, avšak tieto do úvahy brané absolútne neboli. Súdny ani v jednom rozhodnutí neuviedli, prečo tak neurobili a taktiež neodpovedali na moje námietky a žiadosť o uvedenie, čo by bolo možné zo strany súdov ako dôkaz akceptovať, a akým doteraz nepredloženým dôkazom by som reálne mohol disponovať.“.

Sťažovateľ zastáva názor, že tým najvyšší súd, krajský súd, ako aj správne orgány porušili jeho základné práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 v spojení s čl. 152 ods. 4 ústavy z dôvodu, že sa neriadili ústavne konformným výkladom príslušných právnych predpisov, ktoré zároveň vykladali v jeho neprospech a na úkor jeho základných práv. Tieto orgány podľa sťažovateľa pri výklade právnych predpisov uprednostnili fiškálny záujem štátu. Domnieva sa, že tu došlo aj k porušeniu zásady zákonnosti a rovnosti účastníkov.

Sťažovateľ následne cituje § 29 ods. 1, 2 a 4 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) a následne uvádza, že „dokazovanie je veľmi dôležitou súčasťou daňovej kontroly, tvorí jej podstatnú časť, a toto by malo byť obsiahnuté v Protokole o daňovej kontrole. Najvyšší súd SR vo svojom rozhodnutí síce spomína protokol o vykonaní daňovej kontroly, o ktoré opiera svoje rozhodnutie, avšak táto kontrola sa týkala dane z príjmu fyzických osôb.

Proces vypracovania a prerokovania protokolu, ktorý smeruje k ukončeniu daňovej kontroly, upravuje § 15 ZSDP. Keď poverený zamestnanec správcu dane skontroluje to,

čo si vymedzil v oznámení o začatí daňovej kontroly, tak vypracuje o svojich zisteniach písomný protokol. Tento protokol musí mať zákonom stanovené náležitosti podľa § 15 ods. 11 ZSDP a musia v ňom byť obsiahnuté všetky kontrolné zistenia, pretože je podkladom pre vydanie platobného výmeru resp. dodatočného platobného výmeru. Predmetné rozhodnutie daňového orgánu v zmysle zásady zákonnosti musí vychádzať zo zákonne uskutočnenej daňovej kontroly, ktorej súčasťou je protokol. Tento možno do skončenia daňovej kontroly dopĺňať a meniť jeho obsah, a to aj vo forme dodatku, následne zákon stanovuje, akým spôsobom daňový subjekt je o výsledku kontroly upovedomený, ako aj možnosť daňového subjektu vyjadriť sa k výsledkom kontroly. Iba na podklade protokolu o daňovej kontrole a jeho záverov možno vydať následne rozhodnutie, pokiaľ má byť dodržaná zákonnosť a procesný postup.

Najvyšší súd uvádza, že jednou zo zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správca dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo vyšlo v konaní najavo. Zásada rovnosti, podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov. “.

Napriek tomu, že najvyšší súd správne cituje a konštatuje ustanovenia právnych predpisov, sťažovateľ zastáva názor, že ich nevykladá „v súlade s Ústavou SR ani s materiálnou podstatou týchto právnych predpisov. Správne orgány, ako aj súdy síce správne znenie právnych predpisov konštatujú, avšak ich výklad je jednostranne na úkor daňového subjektu...”

Správca dane je povinný dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Keď už správca dane akceptuje návrh na vykonanie určitého dôkazu, musí naň prihliadnuť, pretože ak by návrh daňového subjektu neakceptoval, pôjde o neumožnenie využitia práva subjektu na predkladanie dôkazov. “.

Podľa sťažovateľa „*hoci je pravdou, že dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, nie je však výlučne na jeho pleciach. Túto klauzulu totiž nemožno interpretovať izolovane. Platná súdna judikatúra Najvyššieho súdu SR túto skutočnosť potvrdzuje.*“.

Sťažovateľ v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo 7. októbra 2010, kde „*v obdobnej veci Najvyšší súd SR vyjadril stanovisko, že dôkazná povinnosť daňového subjektu nie je absolútna, a ani z ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov*“. Podľa sťažovateľa „*uvedený judikát vychádzal tiež z rozsudku Súdného dvora EÚ C – 354/03, C – 355/03, C – 484/03, ako aj z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR 5Afs 131/2004, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt*“. Podporne poukazuje aj na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 82/2007 z 9. októbra 2008, v zmysle ktorého ak majú správne orgány pochybnosti o uskutočnenom obchode, avšak iba pochybnosti, podozrenie, tieto samy osebe nie sú spôsobilé vyvrátiť dôkaznú situáciu, a v prípade pochybností je na strane správcu dane, aby preukázal žalobcovi opak.

Podľa sťažovateľa «*súdy vo svojich odôvodneniach poukazovali iba na skutočnosti svedčiace v neprospech žalobcu a naopak, dôkazy vykonané v prospech sťažovateľa boli odsunuté ako dôkazy s menšou dôkaznou hodnotou. Hoci jednoznačne výpovede svedkov potvrdzovali rozhodujúce skutočnosti, súdy neuviedli, prečo týmto dôkazom neuverili, resp., ich nebrali do úvahy.*

*Súdy uviedli, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Svoje rozhodnutie odôvodnili predovšetkým tým, že v účtovníctve sa nachádzali príjmové pokladničné doklady [REDAKOVANÉ] a žalobca nevedel uviesť, prečo boli tieto doklady vystavované, čo malo vzbudiť pochybnosti o reálnosti obchodov. Ak sťažovateľ ako daňový subjekt musí vedieť a byť schopný preukázať svoje tvrdenie o prijatí dodávky od menovaného dodávateľa, nie je*

*zrejme, prečo za toto preukázanie okrem účtovných dokladov, vyjadrení svedkov, nepovažuje súd za vierohodné aj vyjadrenie samotného konateľa predmetného dodávateľa.*

*Na jednej strane súdy nepovažujú účtovný doklad za doklad, ktorý by bol sám o sebe hodnoverným dôkazom, pre daňové účely majú byť tieto dôkazy preukázateľné inými dôkazmi. Na strane druhej však tzv. príjmový doklad spol. [REDACTED] ktorý nikdy zaučtovaný nebol, má byť dokladom ktorý vyvracia v celosti ostatné dôkazy v prospech sťažovateľa. Nič z dôkazov svedčiacich v prospech sťažovateľa pre daňové orgány ani súdy nebolo dostatočné, naopak, príjmový doklad, ktorý nie je ani zrejme, kto kedy predložil a vystavil, ktorý sám o sebe nemá žiadnu dôkaznú hodnotu, bol považovaný „nad“ všetky ostatné dôkazy, čo je v rozpore so zásadou zákonnosti, rovnosti, ako aj so zásadou zistenia materiálnej pravdy. Tieto doklady nikdy neboli súčasťou účtovníctva, boli len vyplnenými predtlačnými formulármi, ktoré nikdy neslúžili ako skutočné daňové doklady.».*

*Sťažovateľ ďalej uvádza, že „súdy uviedli, že daňové orgány nevyžadovali od žalobcu účtovné doklady dodávateľa a neprenášali na neho zodpovednosť za účtovníctvo tretieho subjektu, nikde však niet zmienky o tom, aký iný dôkaz mal, resp. reálne mohol žalobca predložiť, ktorý by bol považovaný za dostatočný. Naopak, ak mal daňový úrad pochybnosti o dôkazoch predložených sťažovateľom, mal tieto pochybnosti preukázať, príp. vykonať dokazovanie v naznačenom smere (napr. vypočutím konateľa spol. [REDACTED] [REDACTED]).“.*

*Podľa sťažovateľa hoci je v daňovom konaní dôkazné bremeno na daňovom subjekte, za dôkaz môžu slúžiť akékoľvek iné dôkazné prostriedky získané v daňovom konaní. Súhlasí s tvrdením, že samotná faktúra nie je bez ďalšieho dôkazom o tom, že určité plnenie bolo uskutočnené. V tomto konkrétnom prípade však podľa neho existujú vyjadrenia svedkov, dodacie listy, príjmové doklady, ako aj skutočne existujúci reálny výsledok predmetných obchodov a služieb v podobe [REDACTED] ktoré potvrdzujú všetky skutočnosti v predmetných faktúrach.*

Sťažovateľ zastáva názor, že pokiaľ súdy vo svojom rozhodnutí vyjadrili záver, že neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal nielen vecnú súvislosť dodania a použitia tovarov a služieb, ale tiež to, že dodania tovaru boli skutočne uskutočnené osobou uvedenou na predložených dokladoch, je na mieste sa skutočne konkrétne zaoberať tým, čo vlastne by bolo považované za dostatočné preukázanie a čo skutočne reálne mohol, resp. v zmysle svojich povinností mal ako dôkaz uchovávať. Namíeta, ako možno od daňového subjektu s odstupom troch rokov vyžadovať preukázanie skutočností podkladmi, ktoré nemá v zmysle žiadneho právneho predpisu povinnosť uchovávať, spracovávať a požadovať. Je preto toho názoru, že „použitý výklad § 29 ods. 8 (zákona o správe daní a poplatkov, pozn.) je v tomto konkrétnom prípade skutočne v rozpore s Ústavou SR a platnými medzinárodnými dokumentmi“.

Podľa neho „z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si daňový subjekt môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. V spise však niet žiadneho dôkazu o tom, že by plnenie nebolo uskutočnené dodávateľom na ňom uvedeným, teda konkrétne spol. ██████████ Stotožňujem sa s tým, že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH, je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Tieto zistenia však musia byť komplexné, musia v celosti utvárať logický celok, musia byť zistené zákonným spôsobom a zákonným spôsobom aj vyhodnotené. Aj správne orgány, ako aj súdy musia postupovať a vydávať svoje rozhodnutia nielen v medziach zákonov, ale tiež rešpektujúc reálne možnosti účastníkov, rešpektujúc základné práva a slobody a prispievať tak k posilneniu vedomia právneho štátu.

Pokiaľ spol. ██████████ nepredložila účtovníctvo, nie je možné touto skutočnosťou zaťažovať sťažovateľa, nemôže niesť zodpovednosť za vedenie účtovníctva tretej osoby. Ak v spoločnosti vznikajú problémy pri odpočtoch DPH, určité subjekty toto zneužívajú

*a je podľa názoru súdu ľahká zneužitelnosť uplatnenia si nároku na odpočet DPH, nemožno takýto fenomén automaticky vykladať na ťarchu občana a prenášať zodpovednosť za nekalé konanie iných subjektov na toho, ktorý má záujem o riadne plnenie si svojich povinností. Súdy sú povinné aplikovať všetky právne predpisy nestranne a rovnako nestranne i vyhodnocovať dôkazy. Iba vtedy možno hovoriť o spravodlivosti a o nešikanóznom výklade práva v súlade s Ústavou SR.“.*

Sťažovateľ následne poukazuje na judikatúru ústavného súdu týkajúcu sa ústavne súladného výkladu právnych predpisov, napr. II. ÚS 50/01, II. ÚS 9/00, II. ÚS 148/06, I. ÚS 361/2010. Podľa neho výklad § 29 ods. 4 a 8 zákona o správe daní a poplatkov nie je v súlade ani so základnými zásadami daňového konania. Sťažovateľ zastáva názor, že „výklad ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. musí smerovať k rozloženiu dôkazného bremena, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt“.

Nie je podľa sťažovateľa možné „dokazovanie zo strany daňového subjektu v smere, že dodávku tovaru a služieb neuskutočnil iný dodávateľ ( [REDACTED] ), ak túto dodávku uskutočnila spol. [REDACTED]. Potom nemožno vykonávať dokazovanie negatívnym spôsobom, pretože daňový subjekt môže disponovať daňovými dokladmi, dodacími listami iba o tom, ktorý subjekt dodávku uskutočnil. Ak spol. [REDACTED] nepredložila účtovníctvo, nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania a preto, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou obsahujúcou všetky náležitosti vyžadované platnou právnou úpravou od určitého dodávateľa, vyčerpá tento vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.“.

Domnieva sa, že pokiaľ má výklad najvyššieho súdu garantovať zákonnosť daňového konania, t. j. zabezpečiť, aby tak daňové subjekty, ako aj správcovia dane postupovali striktné v súlade s príslušnými predpismi, túto možno zabezpečiť aj prostredníctvom takého výkladu daňových predpisov, ktorý zabezpečí rovnosť účastníkov, rovnosť a nestrannosť hodnotenia dôkazov.

Sťažovateľ opakuje, že v danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru, ani jeho faktické dodanie, avšak správca dane a súdy nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď svoje pochybnosti v celom rozsahu preniesli na ťarchu sťažovateľa ako daňového subjektu podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov. *„Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Pokiaľ iné subjekty vystavujú fiktívne faktúry a dopúšťajú sa podvodného konania, nesmie táto skutočnosť byť vykladaná na ťarchu daňového subjektu, ktorý v danom prípade nemá vedomosť o takýchto obchodoch.“*

V nadväznosti na to sťažovateľ poukazuje na právo Európskej únie, konkrétne na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie *„Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03)“*, v ktorom tento súd konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopreté.

V rozhodnutí vo veci Kittel (C-439/04, pozn.) bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor toho názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté.

Súčasne sťažovateľ poukazuje aj na judikatúru Najvyššieho súdu Českej republiky (sp. zn. 2 Afs 7/2006, pozn.).

Na základe už uvedeného sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd vydal tento nález:

*„1. Základné práva sťažovateľa podľa Čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, Čl. 47 ods. 2, 3, Čl. 48 ods. 2 v spojení s Čl. 152 ods. 4 Ústavy SR postupom Krajského súdu Trenčín, sp. zn.: 13 S/125/2012 a 13 S/126/2012 zo dňa 22. 05. 2013 a rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn.: 5 Sžf/87/2013, 5 Sžf/88/2013 zo dňa 30. 10. 2014 porušené boli.*

*2. Rozsudok Najvyššieho súdu SR Bratislava, sp. zn.: 5 Sžf/87/2013, 5 Sžf/88/2013 zo dňa 30. 10. 2014 sa zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.*

*3. Najvyšší súd SR je povinný uhradiť sťažovateľovi trovy konania v sume 296,44 Eur na účet jej právneho zástupcu v lehote dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.“*

## II.

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.

Ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje 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“) na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa a zisťuje, či nie sú dôvody na odmietnutie návrhu podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy, na ktorých prerokovanie nemá právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom,

neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený. Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavne neopodstatnenú sťažnosť ide vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07).

Podľa § 20 ods. 4 zákona o ústavnom súde je ústavný súd viazaný návrhom na začatie konania okrem prípadov výslovne uvedených v tomto zákone. Viazanosť ústavného súdu návrhom na začatie konania sa prejavuje vo viazanosti petitom, teda tou časťou sťažnosti, v ktorej sťažovateľ špecifikuje, akého rozhodnutia sa domáha (§ 20 ods. 1 zákona o ústavnom súde), čím zároveň vymedzí rozsah predmetu konania pred ústavným súdom z hľadiska požiadavky na poskytnutie ústavnej ochrany. Vzhľadom na to môže ústavný súd rozhodnúť len o tom, čoho sa sťažovateľ domáha v petite svojej sťažnosti, a vo vzťahu k tomu subjektu, ktorého označil za porušovateľa svojich práv. Platí to predovšetkým v situácii, keď je sťažovateľ zastúpený zvoleným advokátom (m. m. II. ÚS 19/05, III. ÚS 2/05, IV. ÚS 287/2011).

Sťažovateľ v petite sťažnosti namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy v spojení s čl. 152 ods. 4 ústavy postupom krajského súdu a jeho napadnutým rozsudkom, ako aj napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu.

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

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 47 ods. 2 ústavy každý má právo na právnu pomoc v konaní pred súdmi, inými štátnymi orgánmi alebo orgánmi verejnej správy od začiatku konania, a to za podmienok ustanovených zákonom.

Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní.

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.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade touto ústavou.

### **1. K namietanému porušeniu označených základných práv sťažovateľa postupom krajského súdu a jeho napadnutým rozsudkom**

Vychádzajúc z princípu subsidiarity ústavného súdu vyjadreného v čl. 127 ods. 1 ústavy, ústavný súd vo svojej judikatúre uvádza, že ochranu pred ústavným súdom nemožno využiť súčasne alebo pred inými prostriedkami nápravy, ktoré má sťažovateľ k dispozícii, ale sťažnosť je prípustná iba vtedy, ak napriek vyčerpaniu všetkých prípustných právnych možností nápravy naďalej trvá porušovanie základných práv alebo slobôd sťažovateľa (m. m. IV. ÚS 21/02, IV. ÚS 86/2013, IV. ÚS 221/2014, II. ÚS 626/2014).

Vo vzťahu k napadnutému postupu krajského súdu ústavný súd konštatuje, že vzhľadom na princíp subsidiarity, ktorý vyplýva z čl. 127 ods. 1 ústavy, nemá ústavný súd právomoc preskúmavať postup krajského súdu, pretože o odvolaní proti jeho rozsudku rozhodoval najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 5 Sžf 87/2013, 5 Sžf 88/2013 z 30. októbra 2014. Z tohto dôvodu sťažnosť v časti, v ktorej sťažovateľ namieta porušenie označených základných práv postupom a rozsudkom krajského súdu sp. zn. 13 S 125/2012, 13 S 126/2012 z 22. mája 2013, ktorým krajský súd zamietol žaloby sťažovateľa, ústavný súd odmietol pre nedostatok svojej právomoci.

## **2. K namietanému porušeniu označených základných práv sťažovateľa napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

Zo sťažnosti vyplýva, že podstatnou námietkou sťažovateľa, ktorú prostredníctvom sťažnosti uviedol, je jeho nesúhlas s výkladom a aplikáciou ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov v súvislosti s posúdením otázky rozdelenia dôkazného bremena v daňovom konaní vzhľadom na skutkové okolnosti sťažovateľovho prípadu. Podľa sťažovateľa najvyšší súd, obdobne aj krajský súd a správne orgány, nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena, keď svoje pochybnosti v celom rozsahu preniesol na ťarchu sťažovateľa ako daňového subjektu. Odôvodnenie rozhodnutia najvyššieho súdu je podľa neho v rozpore s vykonanými dôkazmi. Najvyšší súd všetky ostatné dôkazy mimo faktúr, príjmových dokladov a dodacích listov, ktoré reálnosť obchodu preukazujú, nebral do úvahy, uvedené žiadnym spôsobom neodôvodnil a nedal mu odpoveď ani na jeho námietky a žiadosť o uvedenie, čo by bolo možné zo strany súdov ako dôkaz akceptovať a akým doteraz nepredloženým dôkazom by reálne mohol disponovať. Napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu preto došlo podľa názoru sťažovateľa k porušeniu jeho označených základných práv.

Ústavný súd vo svojej judikatúre už viackrát zdôraznil, že vo veciach, ktoré patria do právomoci všeobecných súdov, nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštitúciou (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, IV. ÚS 339/2013). Ústavný súd je oprávnený

preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a aplikácii právnych predpisov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (III. ÚS 78/07, IV. ÚS 27/2010).

Ústavný súd pri uplatňovaní právomoci nezávislého súdneho orgánu ústavnosti (čl. 124 ústavy) nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 13/01, II. ÚS 193/2010). Do sféry pôsobnosti všeobecných súdov môže ústavný súd zasiahnuť len vtedy, ak by ich konanie alebo rozhodovanie bolo zjavne nedôvodné alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by malo za následok porušenie niektorého základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02).

O svojvôli pri výklade alebo aplikácii právneho predpisu všeobecným súdom by bolo možné zase uvažovať vtedy, ak by sa jeho názor natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení tohto právneho predpisu, že by zásadne poprel ich účel a význam (napr. I. ÚS 115/02, I. ÚS 176/03, IV. ÚS 792/2013).

Najvyšší súd ako súd odvolací v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1020506/1/1074068/2012/5048-r a č. 1020506/1/1074096/2012/5048-r, obidve z 13. júla 2012, rozhodol o odvolaní sťažovateľa proti napadnutému rozsudku krajského súdu tak, že tento rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Po poukázaní na obsah napadnutého rozsudku krajského súdu, odvolania sťažovateľa (obsahovo obdobné s predloženou sťažnosťou ústavnému súdu, pozn.) a vyjadrenia žalovaného najvyšší súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza: *„Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.*

*Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.“*

Následne po odcitovaní príslušných ustanovení zákona o správe daní a poplatkov (§ 2 ods. 3 a 6, § 15 ods. 1, 5, 6, 16, 17 a 18, § 29 ods. 1, 2, 4 a 8, § 48 ods. 2, pozn.), ako aj § 8 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vzťahujúcich sa na prerokúvanú vec najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku ďalej uvádza, že z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe už nebude nadbytočne opakovať. Najvyšší súd sa s odôvodnením napadnutého rozsudku

krajského súdu, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné, stotožnil v celom rozsahu, pričom na doplnenie a zdôraznenie správnosti už len dodáva: «Predmetom tohto konania boli rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/1074068/2012/5048-r zo dňa 13.07.2012 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2008 v sume 8 895,50 € a č. 1020506/1/1074096/2012/5048-r zo dňa 13. 07. 2012 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2008 v sume 6 707,69 €.

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že zákonom predpokladané skutočnosti na odpočet DPH nenastali, pretože v rámci dokazovania žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru od spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Faktúry a pokladničné príjmové doklady na preukázanie tejto skutočnosti nestačia.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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. V zmysle písm. a/ citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle

*zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.*

*Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2 Sžf 4/2009 z 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. 02. 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.*

*Samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.*

*Námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti napadnutému rozsudku krajského súdu, boli už predmetom žaloby a krajský súd sa s nimi vysporiadal. Pokiaľ išlo o námietku žalobcu, že v protokole o výsledku daňovej kontroly zo dňa 23.11.2011 niet ani zmienky o príjmových pokladničných dokladoch spoločnosti [REDAKOVANÉ] najvyšší súd poukazuje na to, že z protokolu o výsledku daňovej kontroly dane z príjmov (za rovnaké obdobie) nachádzajúceho sa v administratívnom spise jasne vyplýva, že v účtovníctve žalobcu sa nachádzali aj pokladničné príjmové doklady subjektu [REDAKOVANÉ].*

■ Nič nebránilo správcovi dane, použiť tento protokol ako jeden z dôkazných prostriedkov v rámci daňovej kontroly DPH. Žalobca sa nemôže brániť skutočnosťou, že nemal vedomosť v konám pred správcom dane o požiadavke vysvetliť úhrady faktúr pokladničnými dokladmi za vyplatenie od spoločnosti ■, pretože správca dane ho riadne vyzval výzvou zo dňa 14.12.2010 na vysvetlenie tejto skutočnosti, na čo reagoval, že sa jedná o omyl a dodávky od tejto spoločnosti neboli uskutočnené.

*Vzhľadom na uvedené, najvyšší súd napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. potvrdil...»*

Pri preskúvaní napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd vychádzal zo svojho ustáleného právneho názoru, podľa ktorého odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Navyše aj najvyšší súd v odôvodnení svojho rozhodnutia odkazuje na rozsudok krajského súdu. Ústavný súd sa preto zaoberal aj posúdením rozsudku krajského súdu.

Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného a po oboznámení sa s administratívnymi spismi žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa (správca dane, pozn.) dospel k záveru, že žalobám sťažovateľa nemožno „priznať“ úspech. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že krajský súd bol toho názoru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom. Záver, ku ktorému dospel správca dane a žalovaný, podľa krajského súdu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uvádza, že „žalobca napadol rozhodnutia žalovaného totožnými námietkami, s ktorými sa žalovaný dôsledne, logicky a vyčerpávajúco vysporiadal. Námietky pod bodmi č. 1 a 2 sú vo svojej podstate jednou námietkou, keď ich základom je otázka, či medzi žalobcom a spoločnosťou ■ došlo k uskutočneniu zdaniteľných obchodov a či existenciu týchto obchodov žalobca dostatočne preukázal...“

*Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich*

nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Ak zdaniteľné plnenie bolo reálne medzi odberateľom a dodávateľom uskutočnené, musí byť zákonnite subjekt dodávateľa na faktúre totožný so subjektom, ktorý odberateľovi vystaví doklad o zaplatení (t. j. faktúra musí byť uhradená tomu, kto ju vystavil). Argumentum a contrario, pokiaľ sa v účtovníctve odberateľa nachádzajú príjmové pokladničné doklady od tretieho subjektu preukazujúce úhradu v sume, ktorá je zhodná so sumou na faktúrach vystavených dodávateľom, nemožno inak ako dať správcovi dane za pravdu, že takéto doklady o zaplatení faktúry dvom rôznym subjektom vyvolávajú u správcu dane pochybnosti o tom, že uskutočnenie a dodanie materiálu vykonal práve na faktúre uvedený dodávateľ, a to o to viac, keď odberateľ existenciu príjmových pokladničných dokladov od tretieho subjektu nevie vierohodne vysvetliť.

A práve o takýto prípad v prejednávanej veci ide. Správca dane pri daňovej kontrole zistil, že v účtovníctve žalobcu sa nachádzajú príjmové pokladničné doklady od spoločnosti [REDAKOVANÉ] preukazujúce úhradu v sume, ktorá je zhodná so sumou na faktúrach vystavených spoločnosťou [REDAKOVANÉ], pričom žalobca existenciu príjmových pokladničných dokladov od spoločnosti [REDAKOVANÉ] nevedel vierohodne vysvetliť. Žalobca nevedel vysvetliť existenciu dokladov o zaplatení od spoločnosti [REDAKOVANÉ], nevedel uviesť, na základe akých plnení bolo platené tejto spoločnosti a prečo vôbec boli tieto účtovné doklady vystavené (za vierohodné vysvetlenie správne orgány a ani súd nepovažujú to, že uvedené doklady sú v účtovníctve omylom). Ani rozsiahle šetrenie správcu dane nepotvrdilo tvrdenie žalobcu, že k predmetnému reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo práve medzi ním ako odberateľom a spoločnosťou [REDAKOVANÉ] ako dodávateľom. Správca dane cestou dožiadania prostredníctvom Daňového úradu [REDAKOVANÉ] vykonal šetrenie v spoločnosti [REDAKOVANÉ] za prítomnosti konateľa [REDAKOVANÉ], ktorý je konateľom spoločnosti

██████████ od 23. septembra 2009. Menovaný ██████████ nevedel akou činnosťou sa spoločnosť ██████████ v roku 2008 zaoberala, o obchodných vzťahoch so žalobcom nemal žiadnu vedomosť, pričom pri zmene konateľa mu podľa jeho vlastného vyjadrenia neboli odovzdané žiadne doklady, z ktorého dôvodu ██████████ správcom dane neumožnil nahliadnuť do dokladov a účtovnej evidencie spoločnosti ██████████ za rok 2008. Bývalý konateľ spoločnosti ██████████ ██████████ pri ústnom pojednávaní pred správcom dane uviedol, že všetky doklady a účtovníctvo spoločnosti ██████████ odovzdal novému konateľovi ██████████, pričom protokol o odovzdaní účtovnej agendy ██████████ správcom dane nepredložil. Reálne uskutočnenie predmetného zdaniteľného plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou ██████████ nebolo v prejednávanej veci preukázané ani dokladmi a účtovníctvom spoločnosti ██████████, ktorá mala v danom obchodnom prípade vystupovať ako dodávateľ. Nad'alej teda v prejednávanej veci zostalo sporné, že tovar bol dodaný spoločnosťou uvedenou na sporných faktúrach – spoločnosťou ██████████ Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť uplatnenia si nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe sa Krajský súd v Trenčíne stotožňuje so záverom správnych orgánov oboch stupňov, ktorí za danej situácie ustálili, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou ██████████ nedošlo. Správca dane za účelom zistenia skutkového stavu vykonal rozsiahle šetrenie, či už u žalobcu alebo spoločnosti ██████████, a v tomto smere mu nemožno nič vytýkať. Pokiaľ šetrením v rámci daňového konania nebolo preukázané, že k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo, pričom reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia je v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH podmienkou na uplatnenie si práva na odpočet, jeho záver o nepriznaní práva na odpočítanie DPH z faktúr, ktoré boli vystavené pre žalobcu spoločnosťou ██████████ (faktúry č. ██████████) je správny.

V námietke pod bodom 3 sa žalobca d'alej snaží naznačiť, že správca dane nad zákonné medze preniesol na žalobcu dôkazné bremeno. Uvedené však pravdou nie je. Správca dane nezaťažoval dôkazným bremenom žalobcu, aby predložil správcom účtovníctvo jeho dodávateľa, t. j. spoločnosti ██████████ Správca dane sa priamo obrátil na tohto dodávateľa, resp. jeho konateľa. Je teda zrejmé, že správca dane nepreniesol dôkazné bremeno na žalobcu, nepoňal ho extenzívne a nijakým spôsobom ho na úkor žalobcu nerozširoval, ako sa zrejme snažil žalobca naznačiť.“

Krajský súd uzavrel, že vyhodnotil rozsah a dôvody žaloby vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam žalovaného po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu, pričom musel skonštatovať, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutých rozhodnutí žalovaného. Námietky sťažovateľa, ktoré uviedol v žalobách, považoval za nedôvodné. V konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutých správnych rozhodnutí (§ 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku).

Keďže sťažovateľ namieta porušenie označených práv rozhodnutím najvyššieho súdu, ktoré bolo vydané v rámci správneho súdnictva, ústavný súd pripomína, že v predmetnej veci bolo potrebné zohľadniť aj špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale „len“ preskúmať „zákonnosť“ ich rozhodnutí a postupov, o ktorých fyzická osoba alebo právnická osoba tvrdí, že boli nezákonné a ukrátili ju na jej právach (§ 247 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok v konkrétnom druhu správneho konania rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy a v súlade so zákonom rozhodli. Treba vziať do úvahy, že správny súd v zásade nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (napr. IV. ÚS 519/2012, IV. ÚS 214/2011, II. ÚS 111/2010, II. ÚS 127/07). Vzhľadom na tieto špecifiká správneho súdnictva ústavný súd posudzoval z tohto aspektu aj dôvodnosť námietok sťažovateľa proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu.

Vzhľadom na charakter podstatnej námietky sťažovateľa ústavný súd zameral tiež svoju pozornosť aj na aplikáciu procesno-právnych noriem zákona o správe daní a poplatkov regulujúcich rozdelenie dôkazného bremena v daňovom konaní. Ústavný súd v rámci svojej rozhodovacej činnosti (napr. III. ÚS 401/09) už uviedol, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním

zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Ak však správca dane pri preverovaní písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhl'adávacej a zásady prejednávacej.

V nadväznosti na uvedené podľa názoru ústavného súdu napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu (nadväzujúce na právny názor krajského súdu) obsahuje dostatok skutkových a právnych záverov, podľa ktorých v priebehu následne vykonávanej daňovej kontroly daňový úrad ako správca dane preukázateľným spôsobom spochybnil uskutočnenie zdaniteľného plnenia v prospech sťažovateľa zo strany jeho dodávateľa – spoločnosti

Ústavný súd nezistil, že by jeho výklad a závery boli svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené. Vo vzťahu k namietanému nesprávnemu výkladu a aplikácii § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov ústavný súd zastáva názor, že z napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu (ani z rozhodnutia krajského súdu, pozn.) nevyplýva taká aplikácia príslušného ustanovenia všeobecne záväzného právneho predpisu, ktorá by bola popretím jeho podstaty a zmyslu. Najvyšší súd vykonal výklad a aplikáciu dotknutého ustanovenia právneho predpisu vrátane ostatných ustanovení použitých právnych predpisov ústavne súladným spôsobom.

Ústavný súd poznamenáva, že skutočnosť, že sťažovateľ zastáva iný právny názor, ako prijal najvyšší súd, nemôže sama osebe znamenať porušenie označených práv (napr. II. ÚS 653/2013).

Ústavný súd sa z obsahu napadnutého rozsudku najvyššieho súdu presvedčil, že najvyšší súd sa s odvolacími námietkami sťažovateľa (v zásade totožnými s námietkami uvedenými v sťažnosti, pozn.) zaoberal v rozsahu, ktorý postačuje na konštatovanie, že sťažovateľ v tomto konaní dostal odpoveď na všetky podstatné okolnosti prípadu. V tejto súvislosti už ústavný súd uviedol, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Z ústavnoprávneho hľadiska niet preto žiadneho dôvodu, aby sa spochybňovali závery vyjadrené v napadnutom rozsudku najvyššieho súdu.

Z uvedeného preto vyplýva, že napriek tomu, že sťažovateľ v sťažnosti namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy v spojení s čl. 152 ods. 4 ústavy, jeho argumentácia nenasvedčuje tomu, že by medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a označenými základnými právami sťažovateľa bola taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by mohol ústavný súd po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie reálne dospieť k záveru o ich porušení.

Ústavný súd preto sťažnosť sťažovateľa v časti, v ktorej namieta porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre jej zjavnú neopodstatnenosť.

Pokiaľ ide o namietané porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 2, čl. 47 ods. 2 a 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy, sťažovateľ v sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by preukazovali, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu mohlo dôjsť k porušeniu týchto základných práv, preto ústavný súd odmietol sťažnosť sťažovateľa v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí.

K sťažovateľom namietanému porušeniu čl. 152 ods. 4 ústavy, ktoré podľa neho najvyšší súd porušil napadnutým rozsudkom, ústavný súd uvádza, že sťažovateľ namietal jeho porušenie len v spojení s namietaným porušením svojich ostatných v sťažnosti označených základných práv. Ústavný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že čl. 152 ods. 4 ústavy má charakter ústavného princípu, resp. všeobecného interpretačného pravidla, ktoré sú všetky orgány verejnej moci povinné rešpektovať pri výklade a uplatňovaní ústavy, a preto sú vždy implicitnou súčasťou rozhodovania ústavného súdu, t. j. aj jeho rozhodovania o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy (m. m. IV. ÚS 119/07, IV. ÚS 110/2012). Keďže predmetom tohto konania je rozhodovanie o porušení základných práv alebo slobôd, možno v tomto konaní uvažovať o porušení čl. 152 ods. 4 ústavy len v spojení s porušením konkrétneho základného práva alebo slobody. Pretože v posudzovanom prípade ústavný súd nedospel k záveru o porušení niektorého základného práva alebo slobody, nemohol dospieť ani k záveru o porušení čl. 152 ods. 4 ústavy, a preto sťažnosť sťažovateľa aj v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

Vzhľadom na to, že sťažnosť sťažovateľa bola odmietnutá ako celok, ústavný súd sa už nezaoberal jeho ďalšími návrhmi.

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

V Košiciach 1. júna 2016