



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

I. ÚS 246/2023-45

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Rastislava Kaššáka (sudca spravodajca) a Miloša Maďara v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **Rivac s. r. o.**, Ontopa 815, Zlatná na Ostrove, IČO 35 934 760, zastúpenej advokátskou kanceláriou HAVRILLA & Co. s. r. o., Nám. M. Benku 2, Bratislava, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Gabriel Havrilla, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk 42/2020 z 26. októbra 2022 takto

r o z h o d o l :

1. Rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk 42/2020 z 26. októbra 2022 **b o l o p o r u š e n é** základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.
2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 4 Sžfk 42/2020 z 26. októbra 2022 **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a** na ďalšie konanie.
3. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **j e p o v i n n ý** nahradiť sťažovateľke trovy konania **530,86 eur** a zaplatiť ich jej právnomu zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Vo zvyšnej časti ústavnej sťažnosti **n e v y h o v u j e**.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkové okolnosti prípadu

1. Uznesením č. k. I. ÚS 246/2023-15 z 26. apríla 2023 Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) prijal v zmysle § 56 ods. 5 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“) na ďalšie konanie ústavnú sťažnosť sťažovateľky v časti, ktorou sa domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1

Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označeným v záhlaví tohto nálezu. Vo zvyšnej časti, t. j. v časti namietaného porušenia základného práva na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že Daňový úrad Trnava, pobočka Komárno (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 1494948/2016 zo 7. septembra 2016 určil sťažovateľke podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozdiel v sume nadmerného odpočtu 105 930,49 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2009, čím znížil nadmerný odpočet na DPH zo sumy 105 965,62 eur na sumu 35,13 eur. Rozhodol tak na základe výsledkov daňovej kontroly a dokazovania, ktoré preukázali, že sťažovateľka nespĺnila podmienky na uplatnenie odpočítania DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Sťažovateľka si v zdaňovacom období júl 2009 uplatnila odpočet DPH na základe dodávateľskej faktúry č. 9 zo 17. júla 2009 (ďalej len „faktúra č. 9“) od obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], ktorou boli fakturované stavebné práce na projekte „Farma chov čínčíl“ v zmysle zmluvy o dielo č. 03/2008 uzavretej 21. apríla 2008 medzi sťažovateľkou ako objednávateľom a obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ] ako zhotoviteľom s tým, že jej subdodávateľom mala byť obchodná spoločnosť [REDAKOVANÉ]. Správca dane nadobudol pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených vo faktúre č. 9 a pochybnosti o tom, že spornú faktúru vyhotovil platiteľ, ktorý aj v skutočnosti vykonal zdaniteľný obchod. Tieto pochybnosti sa následne nepodarilo rozptýliť ani opakovanými výsluchmi konateľov a bývalých konateľov zainteresovaných obchodných spoločností, ani predloženými dokladmi (znaleckým posudkom k vykonaným stavebným prácam, stavebným denníkom). Naopak, bolo preukázané, že zhotoviteľ, obchodná spoločnosť [REDAKOVANÉ], stavebné práce nevykonala, pričom sa nepreukázalo ani reálne dodanie stavebných prác, hoci si ich sťažovateľka a zvyšné dve obchodné spoločnosti medzi sebou fakturovali. Správca dane nespochybnil, že dielo bolo do určitej miery zrealizované, avšak žiaden z dotknutých subjektov nepriznal fyzické vykonanie prác (alebo nevedel, kto práce vykonal), ktoré logicky museli byť vykonané, avšak otázne je kým, v akom rozsahu a za akú cenu.

3. Predmetné rozhodnutie správcu dane bolo na základe odvolania sťažovateľky potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“) č. 678531/2017 z 19. mája 2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ aj „preskúmané rozhodnutie“).

4. Správna žaloba sťažovateľky proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného bola rozsudkom Krajského súdu v Nitre (ďalej len „krajský súd“) č. k. 26 S 12/2017-215 z 19. septembra 2019 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) zamietnutá podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“). V odôvodnení krajský súd osobitne akcentoval judikatúrny vývoj a posun v oblasti unesenia dôkazného bremena v daňovom konaní a ustálenie judikatúry kasačného súdu v intenciách, že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Správny súd sa stotožnil so záverom prijatým správcou dane a žalovaným, že v administratívnom konaní bolo dôvodne spochybnené

dodanie vyfakturovaných služieb – stavebných prác obchodnou spoločnosťou [REDACTED]
Sťažovateľka teda nepreukázala splnenie podmienok stanovených v zákone o DPH na uplatnenie nadmerného odpočtu dane.

5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP a účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal. Konštatoval, že na základe kasačnej sťažnosti naformulovanej sťažovateľkou nemohol pristúpiť k jej vecnému posúdeniu, resp. k preskúmaniu napadnutého rozsudku krajského súdu, pretože sťažovateľka uplatnila novú námietku, ktorú mohla a mala uplatniť už v správnej žalobe a súčasne druhý sťažnostný bod týkajúci sa odklonu krajského súdu od ustálenej praxe kasačného súdu nevymedzila tak, ako to vyžaduje Správny súdny poriadok.

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Ústavnou sťažnosťou sťažovateľka atakuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu, ktorému vytýka:

a) nevysporiadanie so všetkými jej zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti. Tvrdí, že v kasačnej sťažnosti neuplatnila žiadnu novotu tak, ako to uvádza najvyšší správny súd, preto bolo jeho povinnosťou riadne preskúmať skutkové a právne závery krajského súdu a ich súlad s obsahom administratívneho spisu. Záver kasačného súdu o nemožnosti preskúmať rozsudok krajského súdu s ohľadom na formulované dôvody kasačnej sťažnosti je preto podľa sťažovateľky arbitrárny a nepreskúmateľný;

b) v rovnakom zložení senátu rozhodol prípad sťažovateľky vo vzťahu k posúdeniu splnenia hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie odpočítania DPH diametrálne odlišne ako v rozsudku č. k. 3 Sžfk 15/2020 z 30. júna 2022, ktorý sa týkal obdobnej veci. Takýto postup najvyššieho správneho súdu nerešpektujúci svoje predchádzajúce rozhodnutia je nekonzistentný a arbitrárny. Najvyšší správny súd sa žiadnym spôsobom nevyjadril k zásadnej otázke unesenia a presunu dôkazného bremena v konkrétnych okolnostiach prejednávanej veci. Sťažovateľka ďalej poukázala na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie [(ďalej len „Súdny dvor“); rozhodnutie v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03], v zmysle ktorej nemôže byť nárok na odpočet dane dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, preto nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu.

III.

Vyjadrenie najvyššieho správneho súdu, zúčastnenej osoby a replika sťažovateľky

III.1. Vyjadrenie najvyššieho správneho súdu

7. Najvyšší správny súd vo vyjadrení k ústavnej sťažnosti č. k. KPr 99/2023 z 18. mája 2023 poukázal na priebeh konania, obsah rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k sťažnostnej argumentácii sťažovateľky odkázal na body 39 až 46 napadnutého rozsudku, z ktorých je zrejmé, že kasačný súd výslovne identifikoval zásadnú kasačnú námietku sťažovateľky a následne rozsiahlo ozrejmil, z akého dôvodu nemohol pristúpiť k jej právnemu posúdeniu. Sťažovateľka sa však podľa názoru kasačného súdu snaží v ústavnej sťažnosti navodiť dojem iného skutkového stavu, aký vyplýva z obsahu administratívneho a súdneho spisu (a predovšetkým z jej vlastných podaní), keď svojimi námietkami obsiahnutými v ústavnej sťažnosti nenadväzuje na odôvodnenie napadnutého rozsudku v nastolenej otázke, ale len recykluje kasačnú argumentáciu, podľa ktorej nedostala na jej námietku týkajúcu sa kumulácie dôvodov nepriznania práva na odpočítanie DPH žiadnu odpoveď. Z obsahu správnej žaloby sťažovateľky však vyplýva len námietka vyčerpania dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu hmotnoprávných podmienok na priznanie odpočítania DPH, ktoré na ňu správca dane nezákonne prenášal. Z formulácie správnej žaloby nebolo možné vyvodiť, že by sťažovateľka naznačovala zmätočnosť kumulácie dôvodov nepriznania odpočtu DPH. Podľa kasačného súdu nesie sťažovateľka plnú zodpovednosť za obsah správnej žaloby a absenciu relevantných námietok nemôže neskôr pripisovať za vinu konajúcemu súdu.

8. Pokiaľ ide o odkaz sťažovateľky na rozsudok Súdneho dvora vo veci Optigen a ďalší (C-354/03, C-355/03 a C-484/03), najvyšší správny súd uviedol, že s ohľadom na neprípustnosť novôt nemohol aplikabilitu tohto rozsudku na vec sťažovateľky analyzovať. Avšak ak by tak aj urobil, nemohol by dospieť k inému záveru než k tomu, že kasačnú sťažnosť je potrebné zamietnuť, pretože i v uvedenom rozsudku bola zachovaná postupnosť v tom smere, že najprv museli byť splnené hmotnoprávne podmienky nároku na odpočet DPH, až potom došlo k posudzovaniu splnenia podmienok na preukázanie daňového podvodu. Sťažovateľka však opísané hmotnoprávne podmienky podľa odôvodnenia správneho súdu a jeho rozsudku nespĺnila. Rovnako nevymedzila odklon od judikatúry spôsobom podľa § 440 ods. 2 SSP, čo kasačný súd podrobne odôvodnil v bodoch 47 až 49 napadnutého rozsudku. S ohľadom na obsah kasačnej sťažnosti zastáva najvyšší správny súd názor, že napadnutý rozsudok bol náležite a dostatočne odôvodnený. K poukazu sťažovateľky na odlišné rozhodnutie rovnakého senátu najvyššieho správneho súdu č. k. 3 Sžfk 15/2020 z 30. júna 2022 vo vzťahu k posúdeniu splnenia hmotnoprávných podmienok na uplatnenie odpočítania DPH uviedol, že práve s ohľadom na obsah kasačných námietok neprichádza do úvahy porovnanie predmetných rozhodnutí. Vzhľadom na všetky uvedené dôvody navrhol ústavnej sťažnosti nevyhovieť.

III.2. Vyjadrenie zúčastnenej osoby

9. Oznámením z 9. mája 2023 ústavný súd upovedomil Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (žalovaného) ako zúčastnenú osobu o podanej ústavnej sťažnosti sťažovateľky (§ 126 zákona o ústavnom súde) a umožnil mu vyjadriť sa k nej v lehote 10 dní od doručenia upovedomenia.

9.1. Žalovaný vo vyjadrení zo 17. mája 2023 s poukazom na § 441 SSP akcentoval neprípustnosť novôt v konaní vedenom kasačným súdom. Plne sa stotožnil s názorom najvyššieho správneho súdu, že námietky obsiahnuté v kasačnej sťažnosti sa nezhodujú s dôvodmi, na ktorých sťažovateľka založila správnu žalobu, v ktorej brojila proti rýchlosti a hospodárnosti konania, vyčerpaniu svojho dôkazného bremena, ako aj okolnostiam preukazujúcim jej podnikateľský zámer. V kasačnej sťažnosti sa však sústredila na nové dôvody týkajúce sa údajnej zmätočnosti odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy vo vzťahu k určení dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH, keď podľa jej názoru nebolo zrejmé, či sa mala dopustiť podvodného konania alebo existovali pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia. Je teda zrejmé, že ide o námietky, ktoré sťažovateľka mohla uplatniť už v správnej žalobe, pretože tieto sa týkajú výlučne odôvodnenia rozhodnutia správcu dane a naň nadväzujúceho odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, s ktorými bola v čase podania žaloby riadne oboznámená. Závery najvyššieho správneho súdu obsiahnuté v napadnutom rozsudku považuje žalovaný za dostatočné, presvedčivé a nevykazujúce znaky svojvôle alebo arbitrárnosti. Kasačný súd sa každým argumentom sťažovateľky riadne zaoberal, vyhodnotil ho a rozhodol o ňom formálne, logicky a pri dôslednej interpretácii platného práva.

III.3. Replika sťažovateľky

10. Sťažovateľka doručila ústavnému súdu 15. júna 2023 repliku k vyjadreniu najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby.

10.1. Vo vzťahu k obsahu vyjadrenia kasačného súdu sťažovateľka tvrdí, že už v správnej žalobe namietala argumentáciu žalovaného, ktorý odmietol uznať nadmerný odpočet DPH z dôvodu, že neuniesla dôkazné bremeno z pohľadu účtovníctva svojich subdodávateľov, že jej úmyslom bolo len získať daňovú výhodu a že nepreukázala podnikateľský zámer. Podľa názoru sťažovateľky sa jej kasačné námietky zhodujú s tými, ktoré uplatnila v správnej žalobe a najvyšší správny súd sa snaží navodiť situáciu, že podľa § 441 SSP sa nimi nemusel zaoberať. Poukázala na aktuálnu judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej nie je možné odmietnuť nadmerný odpočet DPH len z dôvodu, že sťažovateľka nevie preukázať, že ňou deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie tovaru/služby prostredníctvom subdodávateľských subjektov. Odpočítanie dane je možné v takom prípade nepriznať len vtedy, ak by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Správca dane a žalovaný v tomto smere však svoje úvahy nevedli, preto mali správne súdy ich rozhodnutia zrušiť. V napadnutom rozsudku sa najvyšší správny súd nevysporiadal s ďalšími kasačnými námietkami sťažovateľky, ktoré boli obsiahnuté v doplnení jej kasačnej sťažnosti z 28. októbra 2020. Opätovne poukázala na skutočnosť, že daňová kontrola sa začala ešte v roku 2009, pričom za nezmeneného skutkového stavu ten istý krajský súd jej správnej žalobe vyhovel a ustálil, že sťažovateľka splnila všetky zákonné podmienky na uplatnenie odpočítania DPH, no v poslednom (tretom) rozsudku z 19. septembra 2019 zmenil svoj právny názor. Ďalej tvrdí, že v kasačnej sťažnosti a jej doplnení riadne a s uvedením konkrétnych rozhodnutí namietala odklon správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe najvyššieho správneho súdu a judikatúry Súdneho dvora. Podľa sťažovateľky kasačný súd nereflektoval na svoju vlastnú judikatúru, neprihliadol na judikatúrny posun v otázke presunu dôkazného bremena, čím zasiahol do jej základného práva na súdnu ochranu.

10.2. K argumentom žalovaného uvedeným v jeho vyjadrení sťažovateľka uviedla, že ide len o strohé zhrnutie a stotožnenie sa s právnymi závermi kasačného súdu. Napriek tomu, že snaha finančných orgánov zamedziť daňovým podvodom je bezpochyby legitímna, použité opatrenia sa nesmú aplikovať spôsobom spochybňujúcim daňovú neutralitu DPH.

IV.

Posúdenie dôvodnosti ústavnej sťažnosti

11. Jedným zo základných komponentov základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj povinnosť konajúceho súdu svoje rozhodnutie riadne odôvodniť, čo predstavuje záruku toho, že výkon spravodlivosti nebude arbitrárny a neprehľadný. Náležité odôvodnenie rozhodnutia ako prostriedok k zamedzeniu svojvôle súdu má súčasne zaručiť transparentnosť a kontrolovateľnosť rozhodovania. Účastník konania má teda právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Z judikatúry ústavného súdu pritom vyplýva, že obsahom základného práva na súdnu ochranu nie je záruka, že rozhodnutie súdu bude spĺňať očakávania a predstavy strany konania. Podstatou je, aby postup súdu bol v súlade so zákonom, aby bol ústavne akceptovateľný a aby jeho rozhodnutie bolo možné kvalifikovať ako zákonné, preskúmateľné a nearbitrárne (I. ÚS 50/04, III. ÚS 162/05, IV. ÚS 410/2011).

12. Konajúci súd nie je povinný reagovať na všetky argumenty strán konania, ale len na tie, ktoré majú pre rozhodnutie sporu podstatný a rozhodujúci význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu (rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva Ruiz Torija v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – A, s. 12, bod 29, Hiro Balani v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – B, Georgiadis v. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins v. Francúzsko z 19. 2. 1998; rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, III. ÚS 191/2013 a pod.).

13. Aj stručné odôvodnenie rozhodnutia môže byť ústavne udržateľné, ale to len za podmienky, ak dáva odpoveď na všetky podstatné námietky. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z § 139 ods. 2 SSP nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov daňových orgánov a krajského súdu bez toho, aby sťažovateľ dostal odpoveď na podstatné žalobné a kasačné námietky.

14. V danom prípade bola u sťažovateľky vykonaná správcom dane kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009. Sťažovateľka si za predmetné zdaňovacie obdobie uplatnila právo na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry zo 17. júla 2009 za vykonané stavebné práce na projekte „Farma na chov čínčíl“ od dodávateľa – obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], vystavenej na sumu 663 459,41 eur, pričom DPH z tohto predstavovala sumu 105 930,49 eur. Stavebné práce mali byť vykonané subdodávateľskou obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Následne na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 105 930,49 eur na DPH za príslušné zdaňovacie obdobie, a tým znížil nadmerný odpočet na DPH zo sumy 105 965,62 eur na sumu 35,13 eur.

15. Ústavný súd v prvom rade uvádza, že s najvyšším správny súdom možno súhlasiť v tom smere, že sťažovateľka v kasačnej sťažnosti skutočne uviedla aj nové dôvody, ktoré neboli uplatnené v jej správnej žalobe, a to pokiaľ ide o jej tvrdenie týkajúce sa zmätočného rozhodnutia správcu dane v súvislosti s určením dôvodu pre nepriznanie nároku na odpočet DPH. V správnej žalobe totiž nie je ani len zmienka, resp. výhrada o vzájomne si odporujúcich právnych záveroch správcu dane, ktorý zmätočne skumuloval dôvody nepriznania nároku na odpočet dane, keď na jednej strane skonštatoval neuskutočnenie zdaniteľného plnenia a zároveň konštatoval podvodné konanie. Ak preto najvyšší správny súd vyhodnotil túto námietku sťažovateľky ako novú (v správnej žalobe neuplatnenú) a z tohto dôvodu neprípustnú s poukazom na § 439 ods. 3 SSP, nemožno mu v tomto ohľade nič vytknúť.

16. Ústavný súd však nemôže prisvedčiť tvrdeniu kasačného súdu, že všetky námietky, ktoré sťažovateľka predostrela v kasačnej sťažnosti, predstavujú nové a dosiaľ neuplatnené námietky, ktorými sa najvyšší správny súd nemohol pre neprípustnosť vnášania nových sťažnostných bodov do kasačnej sťažnosti zaoberať. Sťažovateľka totiž už v správnej žalobe zreteľne namietala, že splnila všetky zákonom stanovené podmienky na priznanie uplatneného nároku na odpočet DPH a konštantne tvrdila, že vyčerpala svoje dôkazné bremeno (s odkazom na právne závery predchádzajúceho rozhodnutia krajského súdu č. k. 26 S 14/2013 zo 6. marca 2014), pričom v tejto súvislosti označila za nezákonný argument žalovaného, že dôvodom na nepriznanie nadmerného odpočtu DPH bolo aj neunesenie dôkazného bremena za nedostatky, resp. iné nezrovnalosti na strane subdodávateľského subjektu jej dodávateľa.

17. Krajský súd sa následne v dôvodoch svojho rozsudku rozsiahlo venoval práve uneseniu dôkazného bremena kontrolovaného daňového subjektu – sťažovateľky a jeho presunu z daňových orgánov na sťažovateľku, poukazujúc pritom na judikatúru najvyšších súdnych autorít a jej vývoj v tejto otázke (body 20 až 22 rozsudku). Dospel k záveru, že sťažovateľka pri uplatnení nároku na odpočet dane nespĺnila zákonom vyžadované hmotnoprávne podmienky, keď nevyvrátila pochybnosti správcu dane, že fakturované služby – stavebné práce boli dodané práve osobou uvedenou na účtovnom doklade, teda jej dodávateľom (bod 23 rozsudku). V danom prípade teda nebolo spochybnené samotné vykonanie fakturovaných stavebných prác, ale bolo sporné, kto ich skutočne vykonal, pričom sťažovateľka ako daňový subjekt napriek viacerým výzvam správcu dane nepreukázala, že službu deklarovanú na faktúre nadobudla od tam uvedeného dodávateľa – obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], resp. od jej subdodávateľa – obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Sťažovateľka následne uvedený záver správneho súdu rozporovala aj v kasačnej sťažnosti, konkrétne v bodoch 1.1.12 a nasl., tvrdiac, že nie je možné akceptovať, aby od nej finančné orgány požadovali predloženie dokumentácie a iných dôkazov patriacich tretím osobám, a teda aby si splnila dôkaznú povinnosť aj za tretie osoby. Napriek tomu, že aj sám kasačný súd vo svojom vyjadrení k ústavnej sťažnosti potvrdzuje, že sťažovateľka v správnej žalobe namietala okrem iného aj nesprávne právne posúdenie v otázke presunu dôkazného bremena, v dôvodoch napadnutého rozsudku nepristúpil k vysporiadaniu sa s predmetnou zásadnou námietkou, hoci evidentne nešlo o prípad nového sťažnostného bodu uplatneného prvýkrát až v kasačnej sťažnosti.

18. Ústavný súd preto konštatuje, že ak najvyšší správny súd neposkytol odpoveď na námietku sťažovateľky týkajúcu sa splnenia hmotnoprávnych podmienok na vznik nároku na odpočítanie dane, ale všetky námietky obsiahnuté v kasačnej sťažnosti považoval za neprípustné s odkazom na § 439 SSP upravujúci zákaz uvádzania nových dôvodov v kasačnej sťažnosti, nemožno

odôvodnenie napadnutého rozsudku považovať za presvedčivé, náležité, a teda ústavne akceptovateľné.

19. Sumarizujúc uvedené, neostáva ústavnému súdu iné než uzavrieť, že súdna ochrana nebola sťažovateľke najvyšším správny súdom poskytnutá v zákonom predpokladanej kvalite, čo viedlo k porušeniu jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, preto ústavný súd vyslovil jeho porušenie (bod 1 výroku tohto nálezu).

20. V súvislosti s návrhom sťažovateľky dospel ústavný súd k záveru, že pre dosiahnutie nápravy vo veci je nevyhnutné napadnutý rozsudok podľa čl. 127 ods. 2 ústavy a jemu zodpovedajúcemu § 133 ods. 2 a ods. 3 písm. b) zákona o ústavnom súde zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správny súdu na ďalšie konanie (bod 2 výroku tohto nálezu). Po vrátení veci je najvyšší správny súd povinný opätovne rozhodnúť o kasačnej sťažnosti sťažovateľky, pričom je viazaný právnymi názormi ústavného súdu vyjadrenými v tomto náleze. Predovšetkým sa bude musieť v novom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadať s podstatnými námietkami sťažovateľky, ktorými konfrontovala závery správneho súdu vo vzťahu k splneniu zákonných hmotnoprávných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH, a posúdiť, či nedošlo k neodôvodnenému presunu dôkazného bremena na sťažovateľku, zohľadňujúc pritom aktuálnu judikatúru ústavného súdu týkajúcu sa danej problematiky, ktorá vychádza z príslušnej judikatúry Súdneho dvora.

21. Ústavný súd súčasne nevyhovел návrhu sťažovateľky na priznanie primeraného finančného zadosťučinenia v požadovanej sume 15 000 eur, pretože predmetný návrh nie je náležitým a zákonom požadovaným spôsobom odôvodnený a navyše vo veci sťažovateľky neexistujú dôvody na poskytnutie vyššieho stupňa ochrany priznaním primeraného finančného zadosťučinenia. Zrušením napadnutého rozsudku a vrátením veci najvyššiemu správny súdu sa pritom vytvoril priestor na nápravu zásahu do označeného základného práva sťažovateľky (bod 4 výroku tohto nálezu).

V.

Trovy konania

22. Ústavný súd priznal sťažovateľke (§ 73 ods. 3 zákona o ústavnom súde) nárok na náhradu trov konania celkom v sume 530,86 eur (bod 3 výroku tohto nálezu).

23. Výška náhrady bola určená podľa vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby je jedna šestina priemernej mzdy za predchádzajúci polrok (§ 1 ods. 3 v spojení s § 11 ods. 3 vyhlášky). Sťažovateľka má nárok na náhradu za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2023 (prevzatie a príprava zastúpenia a podanie ústavnej sťažnosti) á 208,67 eur, čo spolu s režijným paušalom 2 krát á 12,52 eur (§ 16 ods. 3 vyhlášky) predstavuje sumu 442,38 eur. Keďže právny zástupca sťažovateľky je platcom DPH, ústavný súd zvýšil odmenu o 20 %, t. j. o sumu 88,48 eur (§ 18 ods. 3 vyhlášky). Celkove trovy právneho zastúpenia predstavujú sumu 530,86 eur.

24. Priznanú náhradu trov konania je najvyšší správny súd povinný uhradiť na účet právneho zástupcu sťažovateľky (§ 62 zákona o ústavnom súde v spojení s § 263 CSP) označeného v záhlaví tohto nálezu, a to do dvoch mesiacov od jeho právoplatnosti.

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

V Bratislave (detašované pracovisko) 15. augusta 2023

Jana Baricová
predsedníčka senátu