



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 165/2016-13

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 18. februára 2016 v senáte zloženom z predsedníčky Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudcov Lajosa Mészárosa a Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti PALADIUM GROUP, s. r. o., Gemerská 3, Košice, zastúpenej Advokátskou kanceláriou H. I. F., spol. s r. o., prostredníctvom ktorej koná advokát JUDr. Peter Filip, Na vršku 2, Bratislava, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vednom pod sp. zn. 3 Sžf 80/2013 a jeho rozsudkom zo 14. januára 2014 a takto

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

Sťažnosť obchodnej spoločnosti PALADIUM GROUP, s. r. o., o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

## I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 9. apríla 2014 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti PALADIUM GROUP, s. r. o., Gemerská 3, Košice (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 ústavy a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vednom pod sp. zn. 3 Sžf 80/2013 a jeho rozsudkom zo 14. januára 2014 (ďalej len „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“).

Zo sťažnosti vyplýva, že Daňový úrad Košice IV (ďalej len „správca dane“) vydal dodatočný platobný výmer č. 698/230/38744/11/Tak z 26. mája 2011, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 130 720,10 €. Proti rozhodnutiu správcu dane sťažovateľka podala odvolanie. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/223/16748-116815/2011/999608 zo 14. novembra 2011 potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

Sťažovateľka podala Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. I/223/16748-116815/2011/999608 zo 14. novembra 2011. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 6 S 8/2012 zo 14. marca 2013 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu sťažovateľky zamietol.

Sťažovateľka následne podala proti rozsudku krajského súdu odvolanie s poukazom na to, že *„krajský súd na základe vykonaného dokazovania dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci“*. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok krajského súdu.

Sťažovateľka namieta, že rozsudok krajského súdu, ako aj napadnutý rozsudok najvyššieho súdu sú arbitrárne, nesprávne a nedostatočne odôvodnené. Podľa sťažovateľky krajský súd a najvyšší súd „*ignorovali rad nami predložených dôkazov, naopak vyžadovali dôkazy, ktorými sme nemohli disponovať a bezdôvodne si osvojili argumentáciu žalovaného, za súčasnej absencie úvah, ktorými sa súdy spravovali pri hodnotení dôkazov, čo determinovalo ich následnú nepresvedčivosť a týmto momentom bolo aj voči rozhodnutiu krajského súdu problematické, správne zamerať dôvody odvolania, keďže v rozsudku chýbalo, ako sa súd vyrovnal s dôvodmi samotnej žaloby, a toto nebolo odstránené ani rozhodnutím najvyššieho súdu, čo je v rozpore s ústavne zaručeným právom na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy), ako aj právom na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 Dohovoru)*“. Sťažovateľka namieta, že v odvolaní proti rozsudku krajského súdu sa detailne zaoberala ustanoveniami o dokazovaní v správnom (daňovom) konaní a ich aplikáciou na konkrétny prípad, napriek tomu najvyšší súd uvedené skutočnosti ignoroval a v odôvodnení svojho rozhodnutia zaujal stanovisko iba k jednému z predložených argumentov o presune dôkazného bremena z daňového subjektu na správca dane, s ktorým sa, ako uvádza, nemožno stotožniť. V tejto súvislosti sťažovateľka poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu, ktorý vydal v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011 a v ktorom uviedol, že „*odpočítanie DPH na vstupe nemôže byť podmienené preukázaním skutočností, ktoré môžu preukázať iba ďalšie osoby zúčastnené na transakcii. Inak povedané, nie je možné od platiteľa dane žiadať preukázanie skutočností týkajúcich sa vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľov. Najvyšší súd taktiež dospel k záveru, že v situácii, keď platiteľ dane preukáže existenciu dodania prostredníctvom faktúr obsahujúcich podrobný zoznam dodaných tovarov a služieb, znáša dôkazné bremeno správca dane, ak chce preukázať opak*“.

Sťažovateľka zastáva názor, že ona existenciu sporného zdaniteľného plnenia preukázala práve požadovanými faktúrami, ktoré obsahovali všetky zákonom ustanovené položky, preto podľa nej argumentácia najvyššieho súdu o nenaplnení podmienok aplikácie už uvedeného rozhodnutia najvyššieho súdu sa javí byť „*nelogická a scestná*“. Tvrdenie najvyššieho súdu v napadnutom rozsudku, že „*vzhľadom na to, že dodávateľ žalobcu nevedel identifikovať svojich dodávateľov (subdodávateľov žalobcu), pričom nemal ani*

žiadnych zamestnancov, a jeho účtovníctvo nie je k dispozícii, dodanie služieb žalobcovi je pochybné. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu. Preukázanie zdaniteľných plnení uskutočnených subdodávateľským spôsobom môže byť pre žalobcu problematické, keďže nejde o služby, ktorých výstupom by bol konkrétny hmotný produkt. Avšak je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu služieb skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet dane.“, je podľa nej v rozpore s napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, ktorý vydal v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011, a zároveň sa dostáva aj do rozporu s ustálenou judikatúrou. V nadväznosti na to sťažovateľka poukazuje aj na judikatúra Súdneho dvora Európskej únie a ústavného súdu, pričom uvádza, že napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu bolo vydané v rozpore s ustálenou judikatúrou, pretože najvyšší súd rozhodnutia vydané v obdobných prípadoch (na ktoré poukazovala sťažovateľka v odvolaní aj v tejto sťažnosti, pozn.) buď úplne ignoroval, alebo ich aplikoval nesprávne.

Sťažovateľka ďalej namieta, že „porušovateľ (najvyšší súd, pozn.) reagoval na siahodlhý rad sťažovateľom predložených relevantných skutočností reálne dvoma stranami odôvodnenia, pričom aj táto minimálna argumentácia zdôvodňovania zaujatého stanoviska bola nelogická a v žiadnom prípade nepodávala zrozumiteľné objasnenie úvah, ktorými sa porušovateľ správal pri svojom rozhodovaní. Počas celého správneho ako aj súdneho konania sme viackrát namietali, že všetky zákonom uložené daňové povinnosti sme si splnili a predložené doklady obsahovali všetky predpísané náležitosti, čo však zostalo zo strany kompetentných orgánov nepovšimnuté...

V rámci daňovej kontroly je povinnosťou správcu dane, pokiaľ ide o nároky uplatnené platiteľom, tieto prejednať, umožniť platiteľovi dane ich existenciu z právne významných hľadísk preukázať relevantnými dôkazmi, pričom správca dane má zabezpečiť len tie dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť daňový subjekt.

Napriek tomu, že najvyšší súd sa vo svojom rozhodnutí všemožne usiluje zdôvodniť svoj negatívny záver vo vzťahu k tomu, že sme neunesli dôkazné bremeno o existencii zdaniteľného plnenia, dovoľujeme si jeho tvrdenia označiť za veľmi všeobecné, pričom

konkretizácia vysporiadania sa s početnými dôkazmi, ktoré sme na podporu svojich tvrdení predložili, absentuje.

Porušovateľ svoje závery opiera o skonštatovanie, že v tomto prípade neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správca dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci [REDACTED], sp. zn. 3 Sžf/1/2011...

Týmto momentom by sme si dovolili zdôrazniť absurdnosť uvedeného tvrdenia, nakoľko citovaný prípad je jasne a nepochybne aplikovateľný práve v našej situácii – existenciu materiálneho plnenia sme riadne podložili faktúrami spĺňajúcimi všetky zákonom predpísané náležitosti a pokiaľ mal správca dane pochybnosti, bolo jeho povinnosťou preukázať nám opak, nakoľko v tejto časti už išlo práve o vzťahy medzi dodávateľom a jeho subdodávateľmi. V citovanom rozhodnutí sa ďalej uvádza tiež skutočnosť (ktorú už ale porušovateľ nespomína), že od daňového subjektu nemožno spravodlivo požadovať podklady, ktorých vedenie je v kompetencii iného daňového subjektu, pričom presne toto od nás porušovateľ pri zdôvodňovaní svojho negatívneho záveru požaduje.

Z uvedeného možno konštatovať, že úvahy porušovateľa pri vysporiadaní sa s dôkaznou situáciou postrádajú logické súvislosti, nehovoriac o skutočnosti, že k väčšine sťažovateľom predložených skutočností sa nevyjadrujú vôbec.

Porušovateľ záverom rozhodnutia opiera svoje stanovisko o tvrdenie, že údaje ako štatistiky sledovanosti, počúvanosti a

ítanosti sú voľne dostupné na internete, a teda daňový subjekt mohol dotknuté informácie získať práve takýmto spôsobom a nie objednať si ich vo forme služby, z čoho vyplýva, že informácie tohto charakteru predložené sťažovateľom taktiež nemôžu preukazovať existenciu zdaniteľného plnenia.

Na tomto mieste by sme si dovolili namietat', že informácie uvedeného charakteru boli predkladané ako podporné, spolu s ďalším radom iných relevantných skutočností a súd akoby opäť zabúda na skutočnosť, že na preukázanie reálnosti plnenia postačujú faktúry obsahujúce všetky zákonné náležitosti - ktoré sme, ako už bolo niekoľkokrát zdôraznené, predložili.

Z uvedených dôvodov, hodnotenie dôkazov realizované správcom dane a následne súdom považujeme za nesprávne a nedostatočné, odôvodnené len formálnym konštatovaním, že predložené dôkazy nespĺňajú materiálne podmienky a sú nedostačujúce,

*pričom logické zdôvodnenie tohto tvrdenia absentuje, čo však v konečnom dôsledku možno považovať za pochopiteľné, nakoľko sme všetky zákonom stanovené podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty splnili, a tým pádom je zrejmé zo strany kompetentných orgánov náročné zdôvodniť a obhájiť opak.“.*

*Sťažovateľka ďalej v sťažnosti poukazuje aj na skutkové okolnosti prípadu, ktoré najvyšší súd podľa nej bezdôvodne ignoroval, a uzatvára to tým, že „daňové orgány ako aj súdy, napriek rozsiahlym skutkovým zisteniam, urobili účelový a jednostranný záver v náš neprospech, pretože požadovali od daňového subjektu dôkazy nad rámec jeho zákonných povinností, pričom oni sami boli povinní konať len v medziach a na základe zákona a súčasne nám vytykali skutočnosti, ktoré súviseli s podnikateľskou aktivitou iných podnikateľských subjektov“.*

S poukazom na uvedené skutočnosti sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd prijal jej sťažnosť na ďalšie konanie a vo veci samej vydal tento nález:

*„1. Postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf/80/2013 bol porušený článok 46 ods. 1 v spojitosti s článkom 1 ods. 1, článkom 2 ods. 2, článkom 141 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a článok 6 ods. 1, článkom 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.*

*2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo 14. 1. 2014, sp. zn. 3Sžf/80/2013, sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.*

*3. Obchodnej spoločnosti PALADIUM GROUP, s. r. o. priznáva náhradu trov právneho zastúpenia, ktoré je Najvyšší súd Slovenskej republiky povinný zaplatiť na účet advokátskej kancelárie AK H. I. F., spol. s r. o., vedený v [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], č. účtu: [REDAKOVANÉ], do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto rozhodnutia.“*

## **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 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“) návrh na začatie konania predbežne prerokuje 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 napadnutým postupom alebo napadnutým 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, reálnosť 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).

Zo sťažnosti vyplýva, že podľa sťažovateľky došlo postupom najvyššieho súdu v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 80/2013 a jeho rozsudkom zo 14. januára 2014, ktorým potvrdil rozsudok krajského súdu, k porušeniu jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1

ústavy v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 ústavy, ako aj k porušeniu práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru.

Podľa čl. 1 ods. 1 ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neviaže sa na nijakú ideológiu ani náboženstvo.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

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. 141 ods. 1 ústavy v Slovenskej republike vykonávajú súdnictvo nezávislé a nestranné sudy.

Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch...

Podľa čl. 13 dohovoru každý, koho práva alebo slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, musí mať účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom, aj keď sa porušenia dopustili osoby pri plnení úradných povinností.

Za porušenie citovaných základných práv sťažovateľka považuje skutočnosť, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny, nesprávny a nedostatočne odôvodnený. Najvyšší súd podľa sťažovateľky reagoval na jej v odvolaní predložené relevantné skutočnosti reálne dvoma stranami odôvodnenia, pričom aj táto minimálna argumentácia odôvodňovania podľa nej zaujatého stanoviska je nelogická a v žiadnom prípade nepodáva zrozumiteľné objasnenie úvah, ktorými sa najvyšší súd spravoval pri svojom rozhodovaní. Sťažovateľka považuje hodnotenie dôkazov realizované správcom

dane a následne súdom za nesprávne a nedostatočné, odôvodnené len formálnym konštatovaním, že predložené dôkazy nespĺňajú materiálne podmienky a sú nedostačujúce, pričom logické zdôvodnenie tohto tvrdenia podľa sťažovateľky absentuje.

Ústavný súd v tejto súvislosti poukazuje na svoju konštantnú judikatúru, v ktorej 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).

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vyplýva: *«Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O. s. p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O. s. p. a následne... vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. v spojení s § 219 O. s. p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6 S/8/2012-56 zo dňa 14. 03. 2013.*

*Najvyšší súd pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci [REDAKOVANÉ] sp. zn. 3 Sžf/1/2011 ASPIJUD 65 295 SK.*

*„Daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa.“*

*„Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.“*

*Podľa § 29 ods. 8 zák. SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.*

*Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lége, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.*

*Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. V danom prípade nehmotný charakter prijatých reklamných služieb.*

*Spornou skutkovou otázkou v konaní bolo vyhodnotenie, či v danom prípade došlo k zdaniteľnému plneniu podľa zákona č. 222/2004 Z. z., k dodaniu reklamných služieb žalobcovi spoločnosťou [REDAKOVANÉ] subdodávateľským spôsobom, ktorého predmetom podľa zmluvy o vykonaní reklamy malo byť stanovenie podmienok spolupráce pri nákupe komerčných elementov vo vysielaní elektronických médií, printových a rozhlasových médií, indoor a outdoor reklamných plôch.*

*Vzhľadom na to, že dodávateľ žalobcu nevedel identifikovať svojich dodávateľov (subdodávateľov žalobcu), pričom nemal ani žiadnych zamestnancov, a jeho účtovníctvo nie*

je k dispozícii, dodanie služieb žalobcovi je pochybné. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu. Preukázanie zdaniteľných plnení uskutočnených subdodávateľským spôsobom môže byť pre žalobcu problematické, keďže nejde o služby, ktorých výstupom by bol konkrétny hmotný produkt. Avšak je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu služieb skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet dane.

V prípade sporných daňových transakcií sa uskutočňuje aj podporný test existencie jej ekonomickej podstaty.

S poukazom na zásadu skutočného obsahu skutočnosti rozhodujúcej pre určenie dane (§ 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.) sa však tieto transakcie javia ako umelé, bez ekonomického obsahu. K štatistikám sledovanosti, počúvanosti a čítanosti správca dane uvádza, že jednotlivé médiá si vykonávajú vlastné štatistiky, resp. ich pre nich vykonávajú iné subjekty. Napríklad štatistiky jednotlivých televízií sú vykonávané na základe people metrov umiestnených v domácnostiach. Na základe takéhoto prieskumu sú vypracované štatistiky sledovanosti, ktoré majú televízie k dispozícii. Rovnako si prieskum počúvanosti vykonávajú rozhlas a printové médiá. Takéto prieskumy realizujú subjekty ako [REDAKOVANÉ], ktorý zverejňuje výsledky na svojej internetovej stránke [www.\[REDAKOVANÉ\]](http://www.[REDAKOVANÉ]). Údaje takéhoto druhu sú zverejňované aj na internetovej stránke [www.medialne.sk](http://www.medialne.sk), takže kontrolovaný daňový subjekt mohol získavať dáta z ich stránok a nie objednávať si tieto služby od iných subjektov. Kontrolovaný daňový subjekt síce predložil štatistiky sledovanosti, počúvanosti a čítanosti, čo je len konečný produkt. Kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal, kto realizoval návrh a výrobu TV spotov, rádio spotov a ich adaptáciu a prepis pre jednotlivé stanice, mediálne plány jednotlivých staníc, monitoring, návrh a umiestnenie reklamy v printových médiách, mediálne plány jednotlivých printov tlače a pod. Z dôvodu neosvedčenia ekonomickej podstaty presun dôkazného bremena z platiteľa dane na správca dane nie je možný.

Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správca dane.»

Pri preskúmaní 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. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (tak prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09).

Ústavný súd sa preto zaoberal aj posudzovaním rozsudku krajského súdu. Krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a po oboznámení sa s administratívnymi spismi žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že žaloba sťažovateľky nie je dôvodná. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že krajský súd bol toho názoru, že sťažovateľka v konaní nepreukázala splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

V odôvodnení svojho rozsudku krajský súd uvádza, že *«z obsahu administratívnych spisov žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa súd zistil, že žalobca si za zdaňovacie obdobie december 2009 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty za reklamné služby podľa zmluvy o spolupráci zo dňa 28. 12. 2008 na základe faktúr interné číslo 290394 až 290398 od dodávateľa [REDAKOVANÉ] a za reklamné služby podľa zmluvy o vykonaní reklamy zo dňa 30. 12. 2008 na základe faktúr špecifikovaných na strane 9 dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Košice IV. od dodávateľa [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ].*

*Súčasťou administratívnych spisov sú zápisnice o ústnych pojednávaniach zo dňa 25. 02. 2011 (výsluch bývalého konateľa daňového subjektu [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 22. 03. 2011 (výsluch konateľa žalobcu [REDAKOVANÉ]), faktúry dodávateľa [REDAKOVANÉ] špecifikované na strane 9 dodatočného platobného výmeru správcu dane spolu s objednávkami služieb, ktoré doslovne kopírujú predmet služby, jednotkovú cenu služby,*

množstvo a cenu za objednané služby. Podľa zmluvy o vykonaní reklamy zo dňa 29. 01. 2009 uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ] ako dodávateľom je predmetom zmluvy „stanovenie podmienok spolupráce pri nákupe komerčných elementov vo vysielaní elektronických médií, printových a rozhlasových médií, indoor a outdoor reklamných plôch v období február až december 2009 pre projekty objednávateľa a pre reklamné kampane“...

Podľa názoru súdu žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období december 2009 v sume 130.720,10 eur od dodávateľa [REDAKOVANÉ] Košice.

Uskutočnený nákup služieb od uvedeného dodávateľa žalobca preukazoval iba predmetnými faktúrami, ku ktorým boli pripojené objednávky služieb (objednávky doslovne kopírovali obsah fakturovaných služieb pokiaľ ide o druh služby, jednotkovú cenu za poskytnutú službu, množstvo, množstvo poskytnutých služieb a cena za poskytnutú službu), zmluvou o vykonaní reklamy uzavretou žalobcom s obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ] zo dňa 29. 01. 2009 a monitoringami mediálnej kampane a mediálnymi plánmi v jednotlivých televíziách a rozhlasových staniciach. Súd sa stotožňuje so závermi správcu dane ako aj žalovaného v tom smere, že žalobca nepreukázal dodanie služieb fakturovaných dodávateľom [REDAKOVANÉ]. Na jednotlivých faktúrach fakturované služby nie sú konkretizované, sú nezrozumiteľné, nie je z nich možné zistiť čo bolo predmetom fakturovania. K deklaroványm skutočnostiam o obsahu fakturovaných plnení na faktúrach neuznaných správcou dane súd dodáva, že spornosť, nekonkrétnosť a nezrozumiteľnosť označenia fakturovaných služieb pri štandardnej podnikateľskej činnosti by mala u každého odberateľa takej služby vyvolať pochybnosti o predmete fakturácie.

Výsledným produktom služieb dodaných obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ] žalobcovi mali byť monitoringy, štatistiky sledovanosti, čítanosti a počúvanosti jednotlivých médií. Zo žalobcom predložených monitoringov mediálnych kampaní, mediálnych plánov v jednotlivých televíziách a rozhlasových staniciach, billboardov a iných materiálov nevyplýva, kto ich spracoval, dodávateľ [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] nemal zamestnancov, preto ich spracovať mohli iba jeho subdodávatelia, akým spôsobom a na základe akých podkladov.

Podľa názoru súdu správca dane dôvodne spochybnil dodanie predmetných služieb žalobcovi dodávateľom [REDACTED]. V súlade s ustanovením § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. vykonal ďalšie dokazovanie, a to výsluchom konateľa obchodnej spoločnosti [REDACTED] v rozhodnom období [REDACTED] ako aj konateľa žalobcu. Konateľ dodávateľa, uviedol, že v roku 2009 vystavil pre žalobcu spolu 184 faktúr, v roku 2010 14 faktúr, pričom zdaniteľné obchody uvedené v týchto faktúrach boli zrealizované, a to subdodávateľským spôsobom. [REDACTED] nezamestnával žiadnych zamestnancov fakturované služby si objednával u viacerých dodávateľov, ktorých mená si nepamätá, osobne ich nepoznal a nakontaktoval sa na nich cez internet (výsluch realizovaný dňa 25. 02. 2011). Účtovné daňové doklady spoločnosti [REDACTED] za predmetné zdaňovacie obdobie a za ďalšie zdaňovacie obdobia nemá k dispozícii, pretože ich odovzdal novej konateľke spoločnosti... [REDACTED], konateľ žalobcu do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 22. 03. 2011 uviedol, že služby poskytnuté na základe zmluvy o vykonaní reklamy uzatvorenej so spoločnosťou [REDACTED] boli dodané v objednanom rozsahu a v požadovanej kvalite, nesúhlasil s tvrdením p. [REDACTED], podľa ktorého žalobca iba objednal a následne prevzal predmet zdaniteľných plnení, pretože žalobca aktívne spolupracoval pri tvorbe reklamnej kampane. Novú konateľku obchodnej spoločnosti [REDACTED] správca dane nemohol vypočúť, pretože od 10. 02. 2010 menovaná nebýva na konkrétnej adrese a je prihlásená iba na trvalý pobyt v obci: [REDACTED]. Správca dane prostredníctvom dožiadaného miestne príslušného správcu dane zistil, že obchodná spoločnosť [REDACTED] na adrese sídla nesídli, zásielky nepreberá (odpoveď Daňového úradu Košice II. na dožiadanie zo dňa 25. 08. 2010). Z objektívnych dôvodov (nekontaktnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], nemožnosť výsluchu súčasnej konateľky tejto obchodnej spoločnosti) správca dane nemohol vykonať ďalšie dokazovanie v záujme preverenia, či sporné služby boli žalobcovi dodané týmto dodávateľom.

Z ustanovenia § 49 ods.2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. ako aj z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. pre žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty vyplýva pri uplatňovaní správa na odpočítanie dane povinnosť preukázať, že služba mu bola skutočne dodaná od konkrétne označeného platiteľa dane z pridanej hodnoty, t. j. od dodávateľa

██████████ Žalobca vznik práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov nepreukázal. Možno súhlasiť s tvrdeniami žalobcu, podľa ktorých každá obchodná spoločnosť si slobodne vyberá svojich obchodných partnerov, nezodpovedá za činnosť svojho obchodného partnera, za vedenie jeho účtovnej a inej evidencie. Na druhej strane žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty pri uplatňovaní práva na odpočet dane z pridanej hodnoty zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku. Žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo sporných faktúr od dodávateľa ██████████»

Krajský súd sa v odôvodnení svojho rozsudku zaoberal aj posúdením napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ako aj rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré sťažovateľka poukazovala vo svojej žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16748-116815/2011/999608 zo 14. novembra 2011. Námietku sťažovateľky, že rozhodnutie žalovaného je arbitrárne a nedostatočné, krajský súd posúdil za neopodstatnenú. Podľa krajského súdu „žalovaný (resp. jeho právny predchodca) v súlade s ustanovením § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. konštatoval, na základe akých podkladov dospel k záveru o nepreukázaní zákonných podmienok pre vznik nároku žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty, jeho hodnotenie dôkazov predložených žalobcom ako aj dôkazov zabezpečených správcom dane zodpovedalo ustanoveniu § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., pričom na zistený skutkový stav správne aplikoval aj relevantnú právnu úpravu“. Krajský súd vyhodnotil, že námietka sťažovateľky uvedená v jej žalobe sa podľa obsahu dotýka „právnej otázky rozloženia dôkaznej povinnosti medzi správcu dane a daňový subjekt, resp. problematiky dôkaznej povinnosti daňového subjektu pri preukazovaní právnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov“. Krajský súd k tomu uviedol, že „právnym východiskovým základom ustálenej judikatúry súdov v Slovenskej republike pri posudzovaní právnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty je jednak požiadavka, aby daňové doklady odrážali skutočnosť, pri súčasnom zvýrazňovaní dôkazného bremena, ktorým je zaťažený daňový subjekt a nie správca dane, a tiež právne dôsledky dôkaznej pasivity daňového subjektu v priebehu

*daňovej kontroly a ďalšie podružné právne otázky*“. Zároveň v tejto súvislosti poukázal aj na viacero rozsudkov najvyššieho súdu, ktoré sa zaoberali predmetnou problematikou.

Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru) je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto základnému právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01, III. ÚS 362/04), ako aj zabezpečiť konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. K porušeniu tohto základného práva by mohlo dôjsť predovšetkým vtedy, ak by bola komukoľvek odmietnutá možnosť domáhať sa svojho práva na nezávislom a nestrannom súde, teda pokiaľ by súd odmietol konať a rozhodovať o podanom návrhu fyzickej osoby alebo právnickej osoby (II. ÚS 216/06).

Vzhľadom na to, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu ako odvolacieho súdu bol vydaný v správnom súdnictve, ústavný súd poukazuje na to, 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 (ďalej len „OSP“)], 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 preto 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. Vzhľadom na tieto špecifiká správneho súdnictva ústavný súd posudzoval z tohto aspektu aj dôvodnosť námietok sťažovateľky proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu (napr. IV. ÚS 519/2012, IV. ÚS 214/2011, II. ÚS 111/2010, II. ÚS 127/07).

Obsahové náležitosti rozsudku upravuje § 157 ods. 2 OSP, podľa ktorého v odôvodnení rozsudku súdu je potrebné uviesť, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré

nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Najvyšší súd potvrdil rozsudok krajského súdu, čím potvrdil jeho vecnú správnosť a následne v odôvodnení napadnutého rozsudku po oboznámení sa s vecou zameril svoju pozornosť na riešenie otázky, ktorá v predmetnej veci zostala spornou (či došlo k zdaniteľnému plneniu a kto v súvislosti s tým znáša dôkazné bremeno).

Z § 29 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 (platného a účinného v čase rozhodovania konajúcich orgánov) vyplýva, že dôkazné bremeno v daňovom konaní spočíva na daňovom subjekte, pričom pri dokazovaní v daňovom konaní správca dane preukazuje existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane a daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. V tomto ponímaní bolo práve na daňovom subjekte, aby preukázal, že služba mu bola skutočne dodaná od konkrétneho označeného platiteľa dane z pridanej hodnoty.

Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že súčasťou obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru je aj právo účastníka konania na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06), t. j. na také odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Všeobecný súd však 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. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového, ale aj odvolacieho), ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (napr. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04, III. ÚS 25/06).

Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo svojej judikatúre vo vzťahu práva účastníka konania na odôvodnenie súdneho rozhodnutia tiež zdôrazňuje, že čl. 6 ods. 1 dohovoru síce zaväzuje súdy, aby odôvodnili svoje rozhodnutia, ale nemožno ho chápať tak, že vyžaduje, aby na každý argument strany bola daná podrobná odpoveď. Otázku, či súd splnil svoju povinnosť odôvodniť rozhodnutie vyplývajúcu z čl. 6 ods. 1 dohovoru, možno posúdiť len so zreteľom na okolnosti daného prípadu. Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany, t. j. aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303-A, s. 12, bod 29; Georgiadis c. Grécko z 29. 5. 1997).

Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (v spojení s rozsudkom krajského súdu) ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší súd sa ústavne akceptovateľným spôsobom zaoberal predmetnou vecou. Jeho výklad a závery nevykazujú známky svojvoľnosti, nelogickosti či nezrozumiteľnosti. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nevyplýva ani taká aplikácia príslušných ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Ústavný súd poznamenáva, že skutočnosť, že sťažovateľka zastáva iný právny názor, ako prijal najvyšší súd, nemôže znamenať sama osebe porušenie označených práv (napr. II. ÚS 653/2013).

Na základe uvedeného, poukazujúc na svoj ustálený právny názor, podľa ktorého základné právo podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a právo podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru neznačí právo na úspech v konaní pred všeobecným súdom, ani právo na akceptovanie právneho názoru sťažovateľky na skutkový stav zistený v konaní pred všeobecným súdom (napr. IV. ÚS 259/05, II. ÚS 299/06), ústavný súd dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi postupom a napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by mohol po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie reálne dospieť k záveru o ich porušení.

Vo vzťahu k sťažovateľkou namietanému porušeniu čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 ústavy ústavný súd poznamenáva, že keďže v posudzovanej veci nebolo zistené porušenie základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivý proces postupom a napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, nemohlo dôjsť ani k porušeniu týchto základných práv, ktoré predstavujú tzv. interpretačné, resp. aplikačné pravidlá, a rovnako nemohlo dôjsť ani k porušeniu práva na účinný právny prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru.

Ústavný súd preto sťažnosť sťažovateľky odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

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

V Košiciach 18. februára 2016