



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 613/2015-17

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 1. decembra 2015 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti K.O.V. DCA spol. s r. o., Štúrova 1, Dubnica nad Váhom, zastúpenej advokátkou JUDr. Annou Žedényiovou, advokátska kancelária, Palackého 85/5, Trenčín, vo veci namietaného porušenia čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 3, čl. 12 a 13 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13 S 114/2012 z 15. mája 2013 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 67/2013 z 1. júla 2015 a takto

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

Sťažnosť obchodnej spoločnosti K.O.V. DCA spol. s r. o. 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 14. októbra 2015 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti K.O.V. DCA spol. s r. o., Štúrova 1, Dubnica nad Váhom (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 3, čl. 12 a 13 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie

podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) sp. zn. 13 S 114/2012 z 15. mája 2013 (ďalej len „rozsudok súdu prvého stupňa“) a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 8 Sžf 67/2013 z 1. júla 2015 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

Z obsahu sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka bola v procesnom postavení žalobcu účastníkom konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1020506/1/868862/2012/5051-r z 12. apríla 2012, ktorým potvrdilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dubnica nad Váhom (ďalej len „daňový úrad“) č. 668/230/61867/11 z 21. decembra 2011 (ďalej len „dodatočný platobný výmer“), ktorým uložil sťažovateľke povinnosť zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrtroku 2010 v sume 16 072,66 €.

Predmetná vec bola vedená Krajským súdom v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“), ktorý rozsudkom sp. zn. 13 S 114/2012 z 15. mája 2013 žalobu zamietol. O odvolaní sťažovateľky rozhodol najvyšší súd rozsudkom napadnutým touto sťažnosťou tak, že potvrdil prvostupňový rozsudok krajského súdu. Podľa názoru sťažovateľky najvyšší súd, ktorý odobril závery krajského súdu, dospel k nesprávnym záverom, keď postup a rozhodnutie daňového úradu, ako aj postup a rozhodnutie finančného riaditeľstva považoval za správne a zákonné. Sťažovateľka zároveň namietala aj nedostatočné odôvodnenie rozsudku krajského súdu a rozsudku najvyššieho súdu, pretože podľa nej sa krajský súd ani najvyšší súd nevysporiadal s jej podstatnými argumentmi uvedenými v žalobe, resp. v odvolaní proti rozsudku krajského súdu.

Sťažovateľka v sťažnosti atakuje právne závery, na ktorých stojí rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, a tvrdí, že tieto rozhodnutia všeobecných súdov porušujú jej označené práva. Argumentuje tým, že spochybňovala správnosť záverov správnych orgánov o nepreukázaní samotnej existencie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, keď podľa názoru sťažovateľky došlo v konaní k svojvoľnému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľku v rozpore s predchádzajúcou

súdnou praxou najvyššieho súdu, ako aj judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, na ktorú v konaní poukazovala. Sťažovateľka tvrdí, že jej postupom všeobecných súdov v jej veci a následne aj označenými rozhodnutiami krajského súdu a najvyššieho súdu boli porušené jej označené práva, pretože krajský súd, ako aj najvyšší súd sa nedostatočne vysporiadali s namietanou aplikovateľnou judikatúrou najvyššieho súdu, ako aj Súdneho dvora Európskej únie, ktoré analogické prípady ako ten jej riešili diametrálne odlišne. Prečo sa vo veci konajúce súdy odklonili od uvedenej judikatúry, nedal zrozumiteľnú odpoveď ani najvyšší súd, čím došlo k porušeniu jej označených práv. Podľa názoru sťažovateľky skutkové a právne závery uvedené v napadnutom rozsudku krajského súdu a najvyššieho súdu sú z ústavného hľadiska neudržateľné a majú za následok porušenie jej označených práv, preto sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd rozhodol *„tak, že v konaniach vedených pred Krajským súdom v Trenčíne pod sp. zn. 13S/114/2012 a pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky pod sp. zn. 8Sžf/67/2013 bolo porušené právo sťažovateľa podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj podľa čl. 2 ods. 3 a čl. v spojení s čl. 13 a podľa čl. 12 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky, a aby rozhodol, že zrušujú sa rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 1.7.2015, sp. zn. 8Sžf/67/2013, ako aj rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo 15.5.2013, sp. zn. 12 S/114/2012, vec sa vracia súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a sťažovateľovi sa priznáva právo na náhradu trov konania.“*

## 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.

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

Podľa čl. 1 ods. 2 ústavy Slovenská republika uznáva a dodržiava všeobecné pravidlá medzinárodného práva, medzinárodné zmluvy, ktorými je viazaná, a svoje ďalšie medzinárodné záväzky.

Podľa čl. 2 ods. 3 ústavy každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá.

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. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

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 (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa. Cieľom predbežného prerokovania každého návrhu (vrátane sťažnosti namietajúcej porušenie základných práv a slobôd) je rozhodnúť o prijatí návrhu na ďalšie konanie alebo o jeho odmietnutí, a teda vylúčení z ďalšieho konania pred ústavným súdom zo zákonom ustanovených dôvodov. Pri predbežnom prerokovaní návrhu takto ústavný súd skúmal, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto zákonného ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

1. Ústavný súd v súvislosti s tou časťou sťažnosti, ktorou sťažovateľka namieta porušenie svojich označených práv rozsudkom súdu prvého stupňa, poukazuje na princíp subsidiarity podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, z ktorého vyplýva, že právomoc ústavného súdu je daná iba vtedy, ak o ochrane základných práv a slobôd nerozhoduje iný súd. Ústavný súd preto konštatuje, že nemá právomoc preskúmať rozsudok súdu prvého stupňa, keďže ho už meritórne preskúmal na základe odvolania najvyšší súd, ktorý bol oprávnený a zároveň povinný poskytnúť sťažovateľke ochranu jej právam.

Z uvedeného dôvodu ústavný súd sťažnosť v tejto časti bolo potrebné odmietnuť podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie (m. m. IV. ÚS 405/04, III. ÚS 133/05, IV. ÚS 155/2010, III. ÚS 311/2014).

O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti v zmysle judikatúry ústavného súdu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánom štátu (súdu) nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi namietaným rozhodnutím a základným právom alebo slobodou, ktorých porušenie sa namietalo, alebo z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť možno preto považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej realnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, I. ÚS 426/08).

2. Ústavný súd sa vychádzajúc z uvedeného pri predbežnom prerokovaní sťažnosti, ktorá smeruje proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu, zaoberal bližšie otázkou, či sťažnosť v tejto časti nie je zjavne neopodstatnená. Súčasťou stabilizovanej judikatúry ústavného súdu je aj doktrína možných zásahov ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov vo veciach patriacich do ich právomoci. Ústavný súd predovšetkým pripomína, že je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy). Vo vzťahu k všeobecným súdom nie je prieskumným súdom ani riadnou či mimoriadnou opravnou inšinciou (m. m. I. ÚS 19/02, I. ÚS 31/05) a nemá zásadne ani oprávnenie preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil

(m. m. II. ÚS 21/96, II. ÚS 134/09). Ústavný súd v tejto súvislosti vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že pri uplatňovaní svojej právomoci nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Sú to teda všeobecné súdy, ktorým prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Táto ochrana sa prejavuje aj v tom, že všeobecný súd odpovedá na konkrétne námietky účastníka konania, keď jasne a zrozumiteľne dá odpoveď na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Ústavný súd už opakovane uviedol (napr. II. ÚS 13/01, I. ÚS 241/07), že ochrana ústavou, prípadne dohovorom garantovaných práv a slobôd (resp. ústavnosti ako takej) nie je zverená len ústavnému súdu, ale aj všeobecným súdom, ktorých sudcovia sú pri rozhodovaní viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 ústavy a zákonom (čl. 144 ods. 1 ústavy).

V súvislosti so sťažnosťami namietajúcimi porušenie základných práv a slobôd rozhodnutiami všeobecných súdov už ústavný súd opakovane uviedol, že jeho úloha pri rozhodovaní o sťažnosti pre porušenie základného práva na súdnu ochranu rozhodnutím súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov súdnej interpretácie a aplikácie zákonných predpisov s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách najmä v tom smere, či závery všeobecných súdov sú dostatočne odôvodnené, resp. či nie sú arbitrárne s priamym dopadom na niektoré zo základných práv a slobôd (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05, I. ÚS 241/07). Uvedené rovnako platí aj pre namietané porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy totiž ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru. Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť (obdobne napr. II. ÚS 71/97, IV. ÚS 195/07, III. ÚS 24/2010).

Podstatná námietka sťažovateľky spočíva v tvrdenom zásahu najvyššieho súdu do základného práva na súdnu ochranu, práva na spravodlivé súdne konanie, ktorého sa mal dopustiť tým, že na jej právnu argumentáciu uplatnenú v priebehu konania a v odvolaní nereagoval ústavne konformným spôsobom, keď potvrdil zamietajúci rozsudok krajského

súdu. Sťažovateľka zároveň namieta aj arbitrárnosť napadnutého rozsudku najvyššieho súdu založenú na jeho názore, že jeho právne závery sú v rozpore s namietanou judikatúrou najvyššieho súdu, ako aj Súdneho dvora Európskej únie, interpretácia relevantných noriem sa odchyľuje od tejto namietanej judikatúry. Z hľadiska záverov pôvodného daňového konania, ktorého výsledok preskúmavali správne súdy, sťažovateľka zotrváva na závere, že uniesla dôkazné bremeno preukázania splnenia zákonných podmienok na uznanie daňového výdavku, naopak, správca dane dospel k nepresvedčivému záveru o neuskutočení zdaniteľných plnení.

Odôvodnenie rozhodnutí všeobecných súdov je častým predmetom posudzovania v rozhodovacej činnosti ústavného súdu a aj štrasburských orgánov ochrany práv, z čoho rezultuje pomerne bohatá judikatúra k jeho významu z pohľadu práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. V odôvodnení rozhodnutia všeobecný súd odpovedá na konkrétne námietky účastníka konania, keď jasne a zrozumiteľne dá odpoveď na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Ústavný súd pripomína, 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 bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (I. ÚS 241/07). Rovnako Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsku z 21. 1. 1999). Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998). Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06).

Vychádzajúc z mantinelov možných zásahov ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov sa ústavný súd oboznámil s tou časťou odôvodnenia namietaného rozsudku najvyššieho súdu, ktorá bola pre posúdenie dôvodnosti sťažnosti podstatná. Najvyšší súd v podstatnom na odôvodnenie svojho rozsudku uviedol:

*«Vo vzťahu k žalobným námietkam žalobcu sa krajský súd zaoberal najmä otázkou, či medzi žalobcom a spoločnosťou MOKAROMA, s.r.o. došlo k uskutočneniu zdaniteľných obchodov, a či existenciu týchto obchodov žalobca dostatočne preukázal. Dal do pozornosti, že podmienky upravené 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. Uviedol, že ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Dodal, že zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet ustanovil. 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. Ďalej konštatoval, že ak zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, či už medzi dodávateľom a odberateľom priamo alebo za pomoci subdodávateľa, ako tomu malo byť aj v prejednávanej veci, je zrejmé, že osoba subdodávateľa nemôže byť pre odberateľa, ale najmä pre dodávateľa neznámou osobou, t.j. je nemysliteľné, aby dodávateľ nemal vedomosť o tom, kto realizuje subdodávku, rovnako ako je nemysliteľné, aby ani dodávateľ a ani odberateľ nevedeli uviesť podrobnosti realizácie samotného obchodného prípadu, počnúc prevzatím materiálu cez vykonanie diela a končiac jeho prevzatím. Preto vyslovil, že v situácii, keď odberateľ, ale najmä dodávateľ nevedia správcovi dane pri daňovej kontrole uviesť meno subdodávateľa, a popísať podrobnosti obchodného prípadu, nemožno inak ako dať správcovi dane za pravdu, že tým vzniknú u správcu dane dôvodné pochybnosti o samotnej existencii reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia...»*

*Ohľadom námietok žalobcu, spočívajúcich v tvrdení, že správca dane nad zákonné medze preniesol na žalobcu dôkazné bremeno uviedol, že tieto nie sú dôvodné. Poukázal na skutočnosť, že správca dane nezaťažoval žalobcu dôkazným bremenom, aby zabezpečil účasť súčasného konateľa spoločnosti MOKAROMA, s.r.o. na výsluchu, ani aby predložil správcovi dane podklady z účtovníctva tejto spoločnosti. Vyslovil, že nie je možné*

*považovať za prenášanie dôkazného bremena na žalobcu, keď správca dane v rámci výsluchu položil otázku konateľovi žalobcu, aby uviedol meno subdodávateľa, ani ak sa ďalej správca dane pýtal konateľa na detaily predmetného obchodného prípadu. Naopak zdôraznil, že ide o dôkazné bremeno žalobcu, ktoré musí tento uniesť. Taktiež uviedol, že nie je pochybením správcu dane, pokiaľ od žalobcu žiadal protokol o odovzdaní a prevzatí tovaru. Zdôraznil, že ak uvedený protokol existuje, nemôže ho správcovi dane predložiť nikto iný ako práve žalobca, ktorý tovar preberal. Doplnil, že úvahy žalobcu o nadobudnutí, resp. nenadobudnutí vlastníckeho práva, či už žalobcom alebo konečným spotrebiteľom sú v prejednávanej veci právne irelevantnými. Správca dane sa pri zisťovaní skutkového stavu správne vždy priamo obrátil na ten subjekt, ktorý mohol a mal správcovi dane dôkaz predložiť. Preto mal za to, že tento nepreniesol dôkazné bremeno na žalobcu, nepoňal ho extenzívne a nijakým spôsobom ho na úkor žalobcu nerozširoval. Ostatné námietky žalobcu označil za formulované veľmi všeobecne, nekonkrétne a neurčito...*

*Odvolaací súd považuje za potrebné uviesť, že z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie nepochybne vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, je uznaný a podporovaný Smernicou Rady č. 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne.*

*Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky SD EÚ zo 17.07.2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. 1-5457, bod 37; z 29.07.2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. 1-7639, bod 21; z 21.06.2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie dane z pridanej hodnoty a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej.*

*Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky,*

*teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.*

*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 a iným listinným dôkazom 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 byť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/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.“*

*Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu, pričom nakoľko odvolacie námietky žalobcu (totožné ako vznesené pred súdom prvého stupňa) neboli spôsobilé spochybniť jeho správnosť, bolo potrebné napadnutý rozsudok krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 1 a 2 O. s. p. ako vecne správny potvrdiť.»*

Predmetné rozhodnutie najvyššieho súdu (nadväzujúce na právny názor krajského súdu a vo veci konajúcich daňových orgánov) obsahuje podľa názoru ústavného súdu dostatok skutkových a právnych záverov, pričom ústavný súd nezistil, že by jeho výklad a závery boli svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené a nevyplývajú z nich ani taká aplikácia príslušných ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok. V zmysle svojej judikatúry považuje ústavný súd za protiústavné aj arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchylné od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06).

Ústavný súd sa v tomto ohľade stotožňuje s najvyšším súdom prezentovaným právnym názorom, podľa ktorého preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení (ich charakteru) je esenciálnou podmienkou na odpočítanie dane, ktoré nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane. Ústavný súd sa z obsahu napadnutého rozsudku presvedčil, že najvyšší súd sa námietkami sťažovateľky zaoberal v rozsahu, ktorý postačuje na konštatovanie, že sťažovateľka v tomto konaní dostala 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 základné právo účastníka na súdnu ochranu, resp. právo na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Z ústavnoprávneho hľadiska preto niet žiadneho

dôvodu, aby sa spochybňovali závery napadnutého rozhodnutia, ktoré sú dostatočne odôvodnené a majú oporu vo vykonanom dokazovaní.

Ústavný súd na záver poznamenáva, že dôvody napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sú zrozumiteľné a dostatočne logické, vychádzajúce zo skutkových okolností prípadu a relevantných právnych noriem. Ústavnému súdu je zrejмый význam teórie týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní medzi správcom dane a daňovým subjektom. Napokon, k tejto otázke sa opakovane vyjadril nielen Súdny dvor Európskej únie (napr. C-80/11, C-142/11, C-25/07), ale aj samotný najvyšší súd vo viacerých rozsudkoch. Aj keď hranica medzi správnym posúdením tejto otázky môže byť a často aj je pomerne tenká, v okolnostiach prípadu ústavný súd považuje závery najvyššieho súdu stotožňujúce sa so závermi daňových orgánov o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia sťažovateľky za ústavne akceptovateľné. V jej prípade totiž skutočnosti zistené správcom dane v rámci vykonaného dokazovania významným spôsobom spochybnili ich samotnú existenciu. Ak za existencie takýchto spochybňujúcich dôkazov nebola sťažovateľkou preukázaná materiálna existencia dodaných služieb, správnymi súdmi aprobovaný záver daňových orgánov o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nemožno považovať za svojvoľný a ani za taký, ktorý by popieral zmysel a význam relevantných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Vychádzajúc z uvedeného je ústavný súd toho názoru, že niet žiadnej spojitosti medzi posudzovaným rozhodnutím najvyššieho súdu a namietaným porušením základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. S prihliadnutím na odôvodnenosť napadnutého rozsudku, ako aj s poukazom na to, že obsahom základného práva na súdnu ochranu (ako aj práva na spravodlivé súdne konanie) nie je právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka súdneho konania, resp. právo na úspech v konaní (obdobne napr. II. ÚS 218/02, III. ÚS 198/07, II. ÚS 229/07, I. ÚS 265/07, III. ÚS 139/08), ústavný súd sťažnosť v tejto jej časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

3. Ustanovenia čl. 1 ods. 1 a 2 a čl. 2 ods. 3 ústavy patria medzi základné interpretačné pravidlá tvorby a aplikácie právneho poriadku Slovenskej republiky vyjadrujúce princíp právneho štátu a princíp právnej istoty, základné zásady vzťahu Slovenskej republiky k medzinárodnému právu, ako aj možnosť každého konať, čo nie je zákonom zakázané, a nemožnosť niekoho nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá. Uvedené základné, resp. všeobecné pravidlá a zásady nemajú charakter samostatne uplatňovaného práva. Ich porušenie možno namietat' len súčasne s ochranou konkrétnych základných práv a slobôd zaručených ústavou (resp. medzinárodnou zmluvou). Keďže v posudzovanej veci nebolo zistené porušenie základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivý proces napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, nemohlo dôjsť ani k porušeniu týchto základných interpretačných, resp. aplikačných pravidiel. Vzhľadom na uvedené ústavný súd sťažnosť v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

4. Pokiaľ však ide o namietaný čl. 12 a čl. 13 ústavy v súvislosti s napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, je potrebné konštatovať nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí sťažnosti v tejto časti. Ústavný súd viazaný petitom sťažnosti poukazuje na skutočnosť, že len samotný čl. 12 ústavy obsahuje viaceré odseky, ktoré zaručujú a deklarujú rovnosť a slobodu, formulujú kvality základných práv, obsahujú generálnu ochranu pred diskrimináciou, ustanovujú právo slobodnej voľby svojej národnosti a priznávajú ochranu pred postihom za uplatnenie základného práva alebo slobody. Podobne aj čl. 13 ústavy vyjadruje viaceré zásady úpravy vzťahov medzi jednotlivcom a verejnou mocou, ako aj kritériá a hranice možného obmedzenia základných práv a slobôd. Keďže sťažovateľka v petite neoznačila ani v jednom prípade článok príslušným odsekom, ako aj slovným pomenovaním porušenia konkrétnej úpravy obsiahnutej v tom-ktorom odseku článku ústavy, nie je možné ani len zistiť, vyslovenie porušenia čoho sa sťažovateľka domáha. Z uvedeného dôvodu neurčitého petitu sťažnosti v tejto časti, ktorý je zároveň aj nevykonateľný, ústavný súd odmietol túto časť sťažnosti z už uvedeného dôvodu nesplnenia zákonom predpísaných náležitostí sťažnosti. V tejto súvislosti ústavný súd dodáva, že aj v prípade špecifikovania predmetných článkov ústavy by nebolo možné rozhodnúť inak, ako odmietnutím sťažnosti v tejto časti z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti, pretože uvedené články ústavy neobsahujú konkrétne základné práva alebo slobody, ktorých

vyslovenia by sa sťažovateľka mohla domôcť v rámci sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy v nadväznosti na už konštatované závery ústavného súdu v súvislosti s namietaným porušením základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu.

Keďže došlo k odmietnutiu sťažnosti, ústavný súd sa nezaoberal ďalšími návrhmi sťažovateľky (návrh na zrušenie rozsudku najvyššieho súdu, vrátenie veci na ďalšie konanie, náhrada trov konania), pretože tieto sú viazané na to, že ústavný súd sťažnosti vyhovie.

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

V Košiciach 1. decembra 2015