



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 598/2015-14

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 1. decembra 2015 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti BILLIK, spol. s r. o., Výčapy-Opatovce 144, zastúpenej advokátom JUDr. Ing. Matejom Firickým, Wilsonovo nábrežie 4, Nitra, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd, základného práva na podnikanie podľa čl. 35 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 Nitre č. k. 15 S 92/2012-310 zo 17. júna 2014 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 84/2014 z 2. decembra 2014 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti BILLIK, spol. s r. o., o d m i e t a .

Odôvodnenie:

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 20. marca 2015 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti BILLIK, spol. s r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“), základného práva na podnikanie podľa čl. 35 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 Nitre (ďalej len „krajský súd“) č. k. 15 S 92/2012-310 zo 17. júna 2014 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“) a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 84/2014 z 2. decembra 2014 (ďalej aj „rozsudok najvyššieho súdu“).

Zo sťažnosti vyplýva, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok krajského súdu, ktorým bola zamietnutá žaloba sťažovateľky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1020504/1/1123670/2012 z 21. augusta 2012 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“), ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nitra II (ďalej len „daňový úrad“) č. 827/230/38209/11/GAS z 10. júna 2011 (ďalej len „dodatočný platobný výmer“).

Po opise skutočností predchádzajúcich vydaniu napadnutých rozsudkov, najmä dôvodov uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty a s tým súvisiacich okolností danej veci sťažovateľka vyjadruje nesúhlas s právnymi závermi krajského súdu aj právnymi závermi najvyššieho súdu ustálenými v napadnutých rozsudkoch. Podľa názoru sťažovateľky krajský súd „nesprávne právne posúdil vec, a... vykazuje vysoký stupeň arbitrárnosti, čo je z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné“. V tejto súvislosti namieta, že krajský súd nezohľadnil, že sťažovateľka mala dôkazné bremeno

niest' len vo vzťahu k dodávke jej dodávateľa, a nie akýmkoľvek predchádzajúcim dodávkam, ako aj skutočnosť, že pri vydaní napadnutého rozhodnutia nebola zohľadnená ustálená judikatúra najvyššieho súdu (napr. sp. zn. 3 Sžf 1/2010). V sťažnosti tiež poukazuje na rad ďalších dôkazov, ktoré mala sťažovateľka predložiť krajskému súdu pred jeho rozhodnutím. Rovnako namieta aj spôsob vykonania výsluchu [REDAKOVANÉ], konateľa jednej zo spoločností, ktorá sa mala podieľať na subdodávkach dodávateľa, spochybňuje zistenia správcu dane z neho vyvedené a namieta aj nevysporiadanie sa so sťažovateľkou predloženými znaleckými posudkami, ako aj ňou prednesenými námietkami proti dodatočnému platobnému výmeru a rozhodnutiu finančného riaditeľstva akcentujúcimi dodržanie princípu neutrality, pri ktorom osobitne poukazuje na prijatie dane z pridanej hodnoty z daného obchodu na strane dodávateľa sťažovateľky, čoho dôsledkom má byť, že *„na jednu a tú istú dodávku existujú dva protichodné názory tej istej daňovej správy“*. Sťažovateľka svoju argumentáciu opiera aj o právne vety rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) sp. zn. C 80/11 a C 142/11, ktoré sa majú týkať spoločného systému dane z pridanej hodnoty, podľa ktorých by správny orgán nemal zamietnuť *„zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty dane z pridanej hodnoty... bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca“*.

Vo vzťahu k rozsudku najvyššieho súdu sťažovateľka uvádza, že pre *„posúdenie relevantnosti odvolacích dôvodov a prípustnosti odvolania ako takého nepostačuje, pokiaľ sa odvolací súd obmedzí len na skúmanie, či závery prvostupňového súdu sú (vôbec) odôvodnené“*. Polemizuje pritom so záverom najvyššieho súdu, že procesné pochybenie správcu dane pri spornom výsluchu konateľa [REDAKOVANÉ] nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia finančného riaditeľstva. Rovnako namieta, že sťažovateľkou predložené znalecké posudky vyhodnotil v odôvodnení rozsudku až najvyšší súd (a nie krajský súd, v konaní pred ktorým boli predložené). V podstatnom potom namieta najmä nedostatočnosť odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu s priamym dosahom na obsah základného práva

na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie konštatujúc, že najvyšší súd „nekonal ústavno-konformne (t. j. neposudzoval nárok sťažovateľa na nadmerný odpočet DPH v nadväznosti na predošlé dodávky tretích osôb z materiálno-právneho hľadiska tak ako to ukladá čl. 152 ods. 4 Ústavy SR zakotvujúci tzv. ústavno-konformný výklad zákonov), Najvyšší súd SR nesplnil pri vydávaní Rozsudku 2 (tak jeho výroku ako aj samotného odôvodnenia) svoju zákonnú povinnosť, ktorú mu ukladá zákon (§ 157 ods. 1 a § 157 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 OSP), tak Najvyšší súd SR konal ústavne nonkonformne, a teda protiprávne“.

Na základe uvedeného sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd vydal vo veci takéto rozhodnutie:

„Základné právo spoločnosti BILLIK, s.r.o. na súdnu (a inú právnu) ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR a základné právo na súdnu (a inú právnu) ochranu podľa čl. 36 ods. 1 a ods. 2 Listiny základných práv a slobôd a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf/84/2014 zo dňa 02.12.2014 porušené bolo;

Základné právo spoločnosti BILLIK, s.r.o. na súdnu (a inú právnu) ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR a základné právo na súdnu (a inú právnu) ochranu podľa čl. 36 ods. 1 a ods. 2 Listiny základných práv a slobôd, právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a právo na podnikanie podľa čl. 35 ods. 1 Ústavy SR rozsudkom Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/92/2012-310 zo dňa 17.06.2014 porušené bolo;

Ústavný súd zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/84/2014 zo dňa 02.12.2014 a rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/92/2012-310 zo dňa 17.06.2014 a vec vracia Krajskému súdu v Nitre na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky a Krajský súd v Nitre sú povinní zaplatiť na účet Sťažovateľa náhradu trov konania sťažovateľa do 15 dni od doručenia nálezu.“

V prípade prijatia sťažnosti sťažovateľka navrhuje aj odloženie vykonateľnosti rozsudku najvyššieho súdu vzhľadom na možnosť správcu dane kedykoľvek začať vymáhať dodatočným platobným výmerom určenú daňovú povinnosť sťažovateľky.

II.

Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

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. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon.

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“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, 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.

O zjavne neopodstatnený návrh ide vtedy, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98). V zmysle konštantnej judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej. Inými slovami, ak ústavný súd nezistí relevantnú súvislosť medzi namietaným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých navrhovateľ namieta, vysloví zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti a túto odmietne (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti, ktorý rozhoduje o sťažnostiach týkajúcich sa porušenia základných práv a slobôd vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je v zásade oprávnený preskúmavať a posudzovať právne názory všeobecného súdu ani jeho posúdenie skutkovej otázky, pretože nie je oprávnený zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Právomoc ústavného súdu konať a rozhodovať podľa čl. 127 ods. 1 ústavy o namietaných porušeníach ústavou alebo príslušnou medzinárodnou zmluvou garantovaných práv a slobôd je daná v prípade, že je vylúčená právomoc všeobecných súdov, alebo v prípade, že účinky výkonu tejto právomoci všeobecným súdom nie sú zlučiteľné so súvisiacou ústavnou úpravou alebo úpravou v príslušnej medzinárodnej zmluve (I. ÚS 225/03, I. ÚS 334/08).

2.1 K namietanému porušeniu označených práv rozsudkom krajského súdu

V čl. 127 ods. 1 ústavy je zakotvený princíp subsidiarity, podľa ktorého môže ústavný súd konať o namietanom porušení práv sťažovateľky a vecne sa zaoberať

sťažnosťami iba vtedy, ak sa sťažovateľka nemôže domáhať ochrany svojich práv pred všeobecným súdom. Namietané porušenie niektorého zo základných práv alebo slobôd teda automaticky nezakladá aj právomoc ústavného súdu na konanie o nich. Pokiaľ ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti fyzickej osoby alebo právnickej osoby zistí, že ochrany tohto základného práva alebo slobody, porušenie ktorých namieta, sa sťažovateľ môže (mohol) domôcť využitím jemu dostupných a aj účinných právnych prostriedkov nápravy, prípadne iným zákonne upraveným spôsobom pred iným súdom alebo pred iným štátnym orgánom, musí takúto sťažnosť odmietnuť z dôvodu nedostatku svojej právomoci na jej prerokovanie (napr. I. ÚS 103/02, I. ÚS 6/04, II. ÚS 122/05, IV. ÚS 179/05, IV. ÚS 243/05, II. ÚS 90/06).

Ústavný súd v tejto súvislosti predstavuje ultima ratio inštitucionálny mechanizmus, ktorý nasleduje až v prípade nefunkčnosti všetkých ostatných orgánov verejnej moci, ktoré sa na ochrane ústavnosti podieľajú. Opačný záver by znamenal popieranie princípu subsidiarity právomoci ústavného súdu podľa zásad uvedených v § 53 ods. 1 zákona o ústavnom súde (III. ÚS 149/04, IV. ÚS 135/05). Zásada subsidiarity reflektuje okrem iného aj princíp minimalizácie zásahov ústavného súdu do právomoci všeobecných súdov, ktorých rozhodnutia sú v konaní o sťažnosti preskúmané (IV. ÚS 303/04).

Pokiaľ ide o napadnutý rozsudok krajského súdu, ústavný súd poukazuje na skutočnosť, že proti tomuto rozsudku bolo možné podať odvolanie ako riadny opravný prostriedok, čo sťažovateľka aj využila. Označený rozsudok krajského súdu, ako aj sťažovateľkou namietaný postup tohto súdu, ktorý vydaniu označeného rozsudku predchádzal, bol teda predmetom súdneho prieskumu realizovaného najvyšším súdom. S prihliadnutím na to bolo preto potrebné tú časť sťažnosti, ktorou sťažovateľka namietala porušenie práv zaručených čl. 16 ods. 1 a 2 ústavy, čl. 36 ods. 1 a 2 listiny, čl. 6 ods. 1 dohovoru, ako aj základného práva podnikat' podľa čl. 35 ods. 1 ústavy, odmietnuť podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nedostatok právomoci ústavného súdu.

2.2 K namietanému porušeniu označených práv rozsudkom najvyššieho súdu

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. čl. 36 ods. 1 listiny každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným spôsobom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípade ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy, resp. čl. 36 ods. 2 listiny kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

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

Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (ako aj čl. 36 ods. 1 listiny) spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktorú tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonáva (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02). Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci.

Obsah základného práva zaručeného v čl. 46 ods. 2 ústavy, resp. čl. 36 ods. 2 listiny spočíva v tom, že ten, kto bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na všeobecný súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia

(m. m. II. ÚS 353/2011). Ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy v podstate upravuje právo na prístup k súdu vo veci, o ktorej rozhodoval orgán verejnej správy, a to ako *lex specialis* k čl. 46 ods. 1 ústavy.

Súčasťou obsahu práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ústavy, resp. práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne odpovie na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. 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 bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

Do práva na spravodlivý proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov, teda za porušenie tohto základného práva nemožno považovať neúspech (nevyhovenie návrhu) v konaní pred všeobecným súdom (napr. I. ÚS 8/96, III. ÚS 197/02, III. ÚS 284/08). Právo na spravodlivý proces je naplnené tým, že všeobecné súdy zistia (po vykonaní dôkazov a ich vyhodnotení) skutkový stav a po použití relevantných právnych noriem vo veci rozhodnú za predpokladu, že skutkové a právne závery nie sú svojvoľné, neudržateľné a že neboli prijaté v zrejmom omyle konajúcich súdov, ktorý by poprel zmysel a podstatu práva na spravodlivý proces.

Najvyšší súd v relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku opísal svoje zistenia skutkových okolností vyplývajúce z dokazovania vykonaného daňovým úradom, poukázal na dopadajúce ustanovenia zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) a nadväzne na to zhodnotil, že *«v rámci administratívneho konania bolo vykonané rozsiahle dokazovanie prostredníctvom*

výsluchu svedkov, predloženia listín a pod. Súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne popísal skutkový stav, ako vyplynul z administratívneho spisu.

Najvyšší súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je vecne správny a s poukazom na ustanovenie § 219 ods. 2 O. s. p. sa v celom rozsahu stotožňuje aj s jeho odôvodnením, ktoré je úplné, výstižné, reagujúce na všetky námietky žalobcu, a preto nebude opakovať pre účastníkov konania známe fakty a len na doplnenie dodáva.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

██████████, bývalý konateľ spoločnosti PN TRADE, s.r.o. (od 11.03.2010 do 22.11.2010) bol vypočutý dňa 14.01.2014, kde bol prítomný aj žalobca a tento svedok uviedol, že vystavil faktúru č. 20101706 zo dňa 24.06.2010, ako aj faktúru č. 20101906 zo dňa 25.06.2010 pre odberateľa TRADO, s.r.o., potvrdil, že podpis na faktúre je jeho. Uviedol, že vystavil dodací list č. 20101706 zo dňa 24.06.2010 pre odberateľa TRADO, s.r.o. na mikroprocesorové rotačné zväracie polohovadlo automat vrátane periférií RZP 3000 SX 52 v počte 1 ks v celkovej sume 540.260 € a zároveň potvrdil, že podpis na tomto dodacom liste je jeho, taktiež potvrdil, že vystavil dodací list č. 20101906 zo dňa 25.06.2010 pre odberateľa TRADO, s.r.o. na mikroprocesorové synergické zväracie zariadenia 500 A - automat vrátane periférií SW-Plus 502 W SE 3001 F v počte 1 kus a v celkovej sume 123.760 €. Dodanie tovaru uvedeného na faktúre č. 20101706 zo dňa 24.06.2010, ako aj na faktúre č. 20101906 zo dňa 25.06.2010 však nevedel bližšie špecifikovať, na podrobnosti si nepamätal, uviedol len, že išlo o nejaké zväracie zariadenie. Na otázky, týkajúce sa bližšej špecifikácie predmetného obchodu uviedol, že si nepamätá, príp. že nechce povedať žiadnu hlúposť, resp. že sa nebude vyjadrovať.

██████████, bývalý konateľ spoločnosti EUROWORK, s.r.o. uviedol, že podpisy na predložených dodacích listoch nie sú jeho a nevedel žiadnym spôsobom preukázať nadobudnutie tovaru. Senát odvolacieho súdu k námietke žalobcu týkajúcej sa neupovedomenia o výsluchu tohto svedka uvádza, že v danom prípade nejde o kľúčový dôkaz o tom, že dodávka tovaru sa neuskutočnila tak, ako to tvrdí žalobca. Uvedená skutočnosť vyplynula aj z ďalších dôkazov, nejednoznačnosti a nevierohodnosti výpovedí ďalších svedkov, a preto napriek pochybeniu správcu dane pri neprizvaní žalobcu k vypočutiu ██████████, tento nedostatok v konaní sám osebe nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

K námietke žalobcu týkajúcej druhej časti dodávky, ktorej sa týkalo uplatnenie práva na odpočítanie DPH (VTS - elektro s.r.o. → TRADO, s.r.o.) senát odvolacieho súdu poukazuje na preverovanie správcu dane, konkrétne na výpovede konateľa TRADO, s.r.o. ██████████, ako aj konateľa VTS - elektro, s.r.o. ██████████ a výpoved' bývalého konateľa spoločnosti PN TRADE, s.r.o. ██████████. V rámci preverovania tvrdených skutočností nebolo preukázané dodanie tovaru tak, ako to deklaroval žalobca.

Taktiež nedošlo k preukázaniu, že v spoločnosti VTS - elektro, s.r.o. došlo ku kompletizácii strojových častí.

K námietke žalobcu, týkajúcej sa znaleckých posudkov, senát odvolacieho súdu uvádza, že znalcovi z oboru Ekonomia a manažment boli predložené len dodávateľské faktúry v prípade spoločností PN TRADE, s.r.o. a TRADO, s.r.o., pričom k znaleckému posúdeniu nebola dodaná evidencia DPH a príslušné daňové priznanie, nebolo tak možné posúdiť správnosť uplatnenia a priznania dane na výstupe (uvedené potvrdil aj znalec vo svojom znaleckom posudku na str. 4, 7). Rovnako aj v prípade zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťami EURO WORK, s.r.o. a PN TRADE, s.r.o. boli znalcovi na posúdenie dodané len dodacie listy č. 16/2010 a č. 29/2010, preto sa znalec nevedel vyjadriť k správnosti evidencie DPH, ako aj k správnosti premietnutiu týchto zdaniteľných obchodov do príslušného daňového priznania DPH (str. 4, 7 predmetného znaleckého posudku). Z uvedeného vyplýva, keďže znalec z odboru Ekonomie a manažment nemal pri vypracovaní znaleckého posudku k dispozícii všetky potrebné podklady, nie je možné jeho závery považovať za relevantné v súvislosti so správnosťou uplatnenia nadmerného odpočtu DPH. Žalovaný sa s týmito námietkami žalobcu taktiež dostatočným spôsobom vysporiadal. Znalecký posudok č. 13/2013 vypracovaný znalcom z odboru Strojárstvo taktiež nie je pre posúdenie vzniku oprávnenosti odpočtu DPH relevantný z dôvodu, že predmetné znalecké posudzovanie sa týka identifikácie a porovnania predmetných zväracích zariadení (strojov dodaných spoločnosťami SOL WELDING, S.r.l. a HST Technológie, s.r.o. so strojmi dodanými spoločnosťou TRADO, s.r.o.), pričom však nerieši okolnosti, za ktorých sa zrealizovalo sporné dodanie tovaru, ktoré je podstatné pre posúdenie oprávnenosti nároku na odpočet DPH.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal, že dodanie predmetných prác a tovarov bolo uskutočnené tak, ako to deklaroval. Práve naopak, v rámci preverovania bolo správcom dane preukázané, že spoločnosť EUROWORK, s.r.o. predmetný tovar nedodala, avšak spoločnosti PN TRADE, s.r.o. a VTS - elektro, s.r.o., ktorá mala predmetný tovar kompletizovať, nevedeli reálne nadobudnutie tovaru preukázať. Sprostredkovateľ obchodu, spoločnosť TRADO, s.r.o. tovar nemal v dispozícii a jeho dodanie preukazoval len listinnými dokladmi a vyhláseniami. V rámci kontroly bolo zistené, že sporný tovar žalobca v skutočnosti nadobudol

od talianskej spoločnosti SOL WELDING, S.r.l. v novembri 2007 a v máji 2010. Žalobca ďalej tvrdil, že sporný tovar, ktorý mal nadobudnúť od spoločnosti TRADO, s.r.o. dodal ďalej spoločnosti ZASTROVA, a.s., avšak pri preverovaní bolo zistené, že predmetné zariadenie bolo v spoločnosti ZASTROVA použité už v roku 2009.

Ani senát odvolacieho súdu zo skutkového stavu nezistil, že by boli žalobcom predložené také doklady, ktoré by podporili fakt, že predmetné zariadenia boli dodané takým spôsobom, ako to deklaroval žalobca.

Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností, uvedených na faktúrach.

Žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú kontrolu daňovníkom deklarovaných skutočností a dokladov. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa

ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH) nevzniklo. Potom je správne aj konštatovanie, že nebola dodržaná Šiesta Smernica Rady, 77/388/EEC zo dňa 17.05.1977, v znení neskorších zmien, ktorá zakladá spoločný systém DPH a podľa ktorej právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach.

Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti, došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení uskutočnených osobou uvedenou na daňových dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom.

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, uviedol, že postup finančných orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Úlohou žalovaného i správcu dane pri posudzovaní práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov deklarovaných predloženými faktúrami, je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj z výsledkov zistení o preukázateľnosti skutočností na nich deklarovaných. Stav vecí zistený správcom dane a žalovaným, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu, dostatočne preukázaný a v rozhodnutiach náležité odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil

v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O. s. p. potvrdil.».

Z obsahu sťažnosti možno vyvodit', že sťažovateľka vidí porušenie základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, resp. čl. 36 ods. 1 a 2 listiny a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru najmä v nedostatočnom odôvodnení rozsudku najvyššieho súdu, ktorým nemalo byť odpovedané na všetky jej námietky spochybňujúce právne posúdenie ustálené daňovými orgánmi v jej právnej veci a na v odvolaní uplatnené odvolacie dôvody.

Ústavný súd v medziach svojej právomoci preskúmal napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu z hľadísk, ktoré pripúšťa ústavný prieskum súdnych rozhodnutí na základe sťažnosti podľa čl. 127 ústavy a dospel k záveru, že rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 84/2014 z 2. decembra 2014 je ústavne udržateľný a sťažovateľkou uplatnené námietky svojou relevanciou neodôvodňujú zásah ústavného súdu do výsledku napadnutého konania. Ako už totiž bolo uvedené, úlohou ústavného súdu nie je skúmať úplnosť zisteného skutkového stavu ani naprávať prípadné omyly v parciálnych otázkach, ktorých sa mohli všeobecné súdy a správne orgány, ktoré vydali nimi preskúmané rozhodnutia, dopustiť. Zásah ústavného súdu do výsledkov konania pred všeobecným súdom by bol možný len v prípade, ak by nimi vyvedené závery boli arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné, k čomu v tomto prípade nedošlo.

Z obsahu napadnutého rozsudku vyplýva stotožnenie sa najvyššieho súdu ako súdu odvolacieho s právnym posúdením veci krajským súdom, čo v zmysle § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) najvyššiemu súdu umožňovalo obmedziť sa pri odôvodnení jeho rozsudku na skonštatovanie vecnej správnosti rozsudku krajského súdu a len na zvýraznenie uvedenej správnosti doplniť ďalšie dôvody. Z konštantnej judikatúry ústavného súdu vyplýva, že postup a rozhodnutie všeobecného súdu, ktoré vychádzajú z aplikácie konkrétnej procesnoprávnej úpravy, v zásade nemožno hodnotiť ako

porušovanie základných ľudských práv a slobôd. (I. ÚS 8/96, I. ÚS 6/97). Odôvodnenie rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu preto s prihliadnutím na § 219 ods. 2 OSP nemožno posudzovať izolovane (m. m. II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 327/08) a odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu je nevyhnutné hodnotiť v spojitosti s rozsudkom krajského súdu, ktorý podrobne odpovedal na námietky sťažovateľky týkajúce sa právneho posúdenia jej veci.

Zo sťažnosti a z k nej pripojenej dokumentácie vyplýva predovšetkým nesúhlas sťažovateľky s právnymi závermi najvyššieho súdu a pred ním aj so závermi krajského súdu a daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena vo všeobecnými súdmi preskúvanom daňovom konaní o dodaní tovaru sťažovateľke, následkom čoho sťažovateľke nemalo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Napriek deklarovaneému nesúhlasu s výsledkom konania však sťažovateľka v zásade nepopiera, že mnohé dôkazy, o ktoré opiera svoje právo, produkovala až v súdnom konaní o žalobe proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva, a nie v pôvodnom daňovom konaní. Pritom opomína ustanovenie, podľa ktorého je pri preskúvaní zákonnosti správneho rozhodnutia v správnom súdnictve rozhodujúci skutkový stav, ktorý existoval už v čase vydania napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250i OSP). Podľa názoru ústavného súdu tiež sťažovateľka nedôvodne tvrdí, že vo veci konajúce daňové a súdne orgány od nej vyžadovali unesenie dôkazného bremena vo vzťahu k dodávkam predchádzajúcich dodávateľov. Z rozsudku najvyššieho súdu totiž vyplýva, že od sťažovateľky bolo vyžadované len preukázanie reálneho uskutočnenia dodávky, ktorá jej bola „formálne“ fakturovaná. Právny názor najvyššieho súdu, že je vecou sťažovateľky preukázať realizovanie dodávky sporného tovaru, je zlučiteľný s obsahom sťažovateľkou označeného základného práva na súdnu ochranu, resp. práva na spravodlivé súdne konanie.

Podľa hodnotenia ústavného súdu najvyšší súd v napadnutom rozsudku interpretoval v sťažovateľkinej kauze na prípad dopadajúce ustanovenia zákona o správe daní a zákona o dani z pridanej hodnoty ústavne konformným spôsobom vychádzajúc zo skutkového stavu ustáleného z rozsiahlejšieho dokazovania, než bol skutkový stav zistený iným daňovým orgánom (konkrétne Daňovým úradom Prievidza) v rámci daňovej kontroly dodávateľa sťažovateľky,

na ktorý sťažovateľka v sťažnosti poukazuje. Preto podľa názoru ústavného súdu sťažovateľkina námietka o porušení princípu neutrality pri aplikácii zákona o dani z pridanej hodnoty v rozsudku najvyššieho súdu z hľadiska obsahu označených práv neobstojí. Rovnako neobstojí ani poukaz sťažovateľky na právnu vetu v ňou uvádzanom rozsudku Súdneho dvora, keďže táto sa týka práva na odpočet dane z pridanej hodnoty za poskytnuté tovary/služby, avšak v danom prípade sa stalo sporným práve poskytnutie tovaru, ktoré je predpokladom vzniku práva na odpočet uvedenej dane. V súvislosti s námietkou proti spôsobu vykonania výsluchu svedka [REDACTED] ústavný súd pripomína, že jeho úlohou nie je naprávať prípadné vady konania vytýkané všeobecným súdom, pokiaľ tieto nie sú svojimi účinkami spôsobilé zasiahnuť do výsledku napadnutého konania. Ústavný súd totiž nie je ďalšou inštanciou všeobecného súdnictva. Navyše, záver najvyššieho súdu o tom, že táto namietaná vada nemala vplyv na zákonnosť napadnutého daňového konania, považuje ústavný súd za udržateľný.

Ústavný súd preto námietky sťažovateľky o nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vyhodnotil ako neopodstatnené, keďže z obsahu rozsudku najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu nevyplýva, že by ich právne závery v predložennom prípade popierali podstatu a zmysel relevantnej zákonnej úpravy dane z pridanej hodnoty a boli v rozpore s ústavnými limitmi vyplývajúcimi z obsahu sťažovateľkou označených práv. Pri uplatňovaní daňových predpisov sa totiž v zmysle § 2 ods. 6 zákona o správe daní berie v daňovom konaní vždy do úvahy skutočný obsah právnych úkonov alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre správne určenie alebo vyhodnotenie dane (podobne sp. zn. III. ÚS 541/2014). Právne závery o nedostatku žalobných dôvodov na zrušenie sťažovateľkou napádaného rozhodnutia finančného riaditeľstva boli najvyšším súdom dostatočne odôvodnené, pričom najvyšší súd venoval náležitú pozornosť aj odpovediam na relevantné námietky sťažovateľky, ktoré v konečnom dôsledku neboli spôsobilé vyvrátiť záver o jej neunesení dôkazného bremena v daňovom konaní. Odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu preto nevykazuje znaky zjavných právnych ani skutkových omylov a vzhľadom na to ústavný súd označený rozsudok nevyhodnocuje ako arbitrárny. K arbitrárnosti napadnutého rozsudku by totiž mohlo dôjsť hlavne v prípade rozporu právnych argumentov najvyššieho súdu a skutkových

okolností prerokúvaného prípadu s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany a prípadne aj z ústavne nekonformného výkladu ustanovení právnych predpisov aplikovaných v prerokúvanom prípade. Uvedené nedostatky pritom musia dosahovať mieru ústavnej relevancie, teda ich intenzita musí byť spôsobilá porušiť niektoré z práv uvedených v čl. 127 ods. 1 ústavy.

Námietky sťažovateľky však nepreukázali ústavne relevantnú súvislosť medzi označeným základným právom na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, resp. čl. 36 ods. 1 a 2 listiny a práva na spravodlivé súdne konania podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu. Naopak, v konaní o sťažovateľkinej žalobe podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku konajúce všeobecné súdy poskytli svojimi rozsudkami jej základnému právu právnu ochranu v ústavou požadovanej kvalite. Aj keď sa v danom prípade vnútorná intencionalita právnych úvah sťažovateľky uberala iným smerom ako právny názor najvyššieho súdu, ústavný súd pripomína, že obsahom označeného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nie je záruka, že rozhodnutie súdu bude spĺňať očakávania a predstavy účastníka konania. Zároveň ústavný súd pripomína, že pre ústavnú konformnosť napádaných súdnych rozhodnutí s obsahom označeného základného práva na súdnu ochranu postačuje, ak toto rozhodnutie dostatočne objasňuje skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzalo do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania, pričom všeobecný súd nemusí nevyhnutne poskytnúť odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam.

Keďže ústavný súd dospel k záveru o absencii príčinnej súvislosti medzi sťažovateľkou označenými právami a napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, bolo namieste jej sťažnosť podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde odmietnuť z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku sa už ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky (na odklad vykonateľnosti rozsudku najvyššieho súdu, zrušenie označeného rozsudku, vrátenie veci na ďalšie konanie a priznanie náhrady trov právneho zastúpenia) nezaoberal.

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

V Košiciach 1. decembra 2015