



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 613/2017-19

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 10. októbra 2017 predbežne prerokoval sťažnosti obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o., Račianska 184/B, Bratislava, zastúpenej obchodnou spoločnosťou LEGAL & CORP s. r. o., Gajova 11, Bratislava, v mene ktorej koná konateľ a advokát JUDr. Tomáš Dujčík, pre namietané porušenie jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 48/2016 z 30. mája 2017 (Rvp 1708/2017), sp. zn. 1 Sžf 58/2016 z 8. júna 2017 (Rvp 1746/2017) a sp. zn. 1 Sžf 46/2016 z 27. júna 2017 (Rvp 1807/2017) a takto

r o z h o d o l :

1. Veci vedené Ústavným súdom Slovenskej republiky pod sp. zn. Rvp 1708/2017, sp. zn. Rvp 1746/2017 a sp. zn. Rvp 1807/2017 s p á j a na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. III. ÚS 613/2017.

2. Sťažnosti obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o. o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Sťažnosťami podľa čl. 127 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) doručenými Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 14. septembra 2017, 20. septembra 2017 a 27. septembra 2017 sa obchodná spoločnosť AUTO ROTOS – ROZBORA s. r. o., Račianska 184/B, Bratislava (ďalej len „sťažovateľka“), domáhala vydania nálezov, ktorými by ústavný súd vyslovil porušenie jej v záhlaví označených základných práv a slobôd rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 1 Sžf 48/2016 z 30. mája 2017 (Rvp 1708/2017), sp. zn. 1 Sžf 58/2016 z 8. júna 2017 (Rvp 1746/2017) a sp. zn. 1 Sžf 46/2016 z 27. júna 2017 (Rvp 1807/2017) a ktorými by napadnuté rozsudky zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľka zároveň požiadala, aby ústavný súd rozhodol o dočasnom opatrení a odložil vykonateľnosť napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu.

2. Zo sťažností a z príloh k nim pripojených vyplýva, že sťažovateľka sa žalobami v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia:

- rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) sp. zn. 1100302/1/604102/2013/1042 zo 16. decembra 2013, ktorým zmenilo rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „daňový úrad“) č. 9104405/5/4408195/2013/Sia z 30. septembra 2013 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 17 147,58 € za zdaňovacie obdobie december 2007 z dôvodu nepreukázania splnenia zákonných podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH na sumu 17 144,27 €,

- rozhodnutia finančného riaditeľstva sp. zn. 1100302/1/3164/2014/1042 zo 7. januára 2014, ktorým potvrdilo rozhodnutie daňového úradu č. 9104405/5/4411765/2013/Sia z 1. októbra 2013 o vyrubení rozdielu DPH v sume 4 085 € za zdaňovacie obdobie október 2009 z dôvodu nepreukázania splnenia zákonných podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH,

- rozhodnutia finančného riaditeľstva sp. zn. 1100302/1/3120/2014/1042 zo 7. januára 2014, ktorým potvrdilo rozhodnutie daňového úradu č. 9104405/5/4411256/2013/Sia z 1. októbra 2013 o vyrubení rozdielu DPH v sume 105 200 € za zdaňovacie obdobie marec 2009 z dôvodu nepreukázania splnenia zákonných podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH.

3. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkami sp. zn. 2 S 56/2014 z 30. septembra 2015, sp. zn. 1 S 53/2014 z 28. januára 2016 a sp. zn. 2 S 58/2014 z 30. septembra 2015 napadnuté rozhodnutia finančného riaditeľstva podľa v tom čase účinného § 250j ods. 2 písm. d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil a vec mu na účel doplnenia dokazovania vrátil na ďalšie konanie, keďže na základe tvrdenia sťažovateľky o predložení všetkých dôkazov potrebných na preukázanie oprávnenosti odpočtu DPH, ktoré však správne orgány vylúčili a zobrali do úvahy iba dôkazy svedčiace v jej neprospech, následkom čoho *„nedostatočne zistili skutkový stav, vec po právnej stránke nesprávne posúdili a ich rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov“*, sa mu javilo *„potrebným v ďalšom konaní zistiť, a to bez pochybností, reálnosť uskutočnenia jednotlivých častí dodávky, najmä miestnym zisťovaním alebo výsluchom svedkov (zamestnancov, externých spolupracovníkov alebo konateľov) prípadne z účtovných dokladov. Je potrebné znova sa zaoberať, buď v odôvodnení alebo, v prípade potreby, doplnením dokazovania, termínmi uskutočnenia jednotlivých dodávok a zistiť pôvod jednotlivých komponentov, z ktorých sa skladali predmetné dodávky (príkladom vybavenie kuchyne, vzduchotechnika, svietidlá, klimatizácia, atď.) a v ďalšom sa zamerať na zodpovedanie otázky (zistenie), či uvedené komponenty, z ktorých každý má svoj osud a zanecháva stopu (v podobe napr. dokladu o výrobe, revízijských správ, dokladov o nadobudnutí, dovoze, predaji, atď.). Pokiaľ žalovaný dospeje k záveru, že zdaniteľné obchody v rámci reťazca firiem, ktorého súčasťou bol i žalobca, prebehli, v takom prípade bude žalovaný povinný riadne odôvodniť, alebo v prípade potreby zisťovať, a to znova bez pochybností, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu.“*

4. Proti uvedeným rozsudkom krajského súdu podalo finančné riaditeľstvo odvolania, o ktorých najvyšší súd zistil, že sú dôvodné, a preto napadnuté rozsudky krajského súdu

postupom podľa § 220 OSP v spojení s § 246c ods. 1 zmenil tak, že žaloby sťažovateľky v zmysle § 250j ods. 1 OSP zamietol.

5. S uvedenými závermi najvyššieho súdu sťažovateľka nesúhlasí a opakujúc výhrady proti hodnoteniu dôkazov správnymi orgánmi v sťažnostiach zhodne namieta, že *„žalovaný si vytvoril nesprávny záver o tom, že realnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ sťažovateľa takéto dodanie nemohol uskutočniť. Samotná skutočnosť, že v predmetnej právnej veci nebolo plnenie poskytnuté sťažovateľovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má sťažovateľ nárok.“*. Sťažovateľka opätovne vyslovuje presvedčenie, že splnila podmienky *„na odpočítanie DPH na vstupe, pretože: 1. je zdaniteľnou osobou v zmysle smernice Rady 2006/112, 2. využíva uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, 3. tovary a služby na vstupe boli poskytnuté inou zdaniteľnou osobou“*. V tejto súvislosti tvrdí, že *„až v prípade, že predmet neexistuje alebo zdaniteľná osoba vedela o daňovom podvode, je dôkazné bremeno na strane správcu dane preukázať mieru jej účasti na daňovom podvode“*. Podľa názoru sťažovateľky najvyšší súd v napadnutých konaniach spochybnil relevantnosť dôkazov, ktoré v priebehu správneho a súdneho konania predložila, a neaplikoval ani právne závery vyplývajúce z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), na ktoré v priebehu konania poukázala, čo z jeho strany považuje za *„prejav arbitrárnosti“*. Zároveň najvyššiemu súdu vytýka, že tým, že zmenil rozsudky krajského súdu *„na základe (aj) odlišného hodnotenia dôkazov vykonaných krajským súdom, a to bez toho, že by ho sám zopakoval, porušil zásadu ústnosti a priamosti, ako aj zásadu zákazu prekvapivého rozhodnutia bez toho, že by bol oboznámený s predbežným názorom odvolacieho súdu“*.

II.

6. Podľa § 31a 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“) o ústavnom súde ak tento zákon neustanovuje inak a povaha vecí to nevyklučuje, použijú sa na konanie

pred ústavným súdom primerane ustanovenia Civilného sporového poriadku (ďalej len „CSP“).

7. Podľa § 166 ods. 1 CSP v záujme hospodárnosti konania súd spojí na spoločné konanie také konania, ktoré sa pred ním začali a skutkovo spolu súvisia alebo sa týkajú tých istých strán. Ak boli také konania pridelené viacerým sudcom toho istého súdu, rozhodne o spojení konaní ten sudca, u ktorého sa začalo konanie skôr.

8. Podľa čl. II ods. 10 Rozvrhu práce Ústavného súdu Slovenskej republiky na obdobie od 1. marca 2017 do 28. februára 2018 v záujme hospodárnosti konania môže plénum ústavného súdu rozhodnúť o spojení vecí patriacich do pôsobnosti senátov ústavného súdu, ktoré boli pridelené členom rôznych senátov ako sudcom spravodajcom, na spoločné konanie, ak tieto veci spolu skutkovo súvisia alebo sa týkajú tých istých účastníkov. Návrh na rozhodnutie o spojení môže plénu ústavného súdu podať sudca spravodajca vo veci, ktorej spojenie s inou vecou sa navrhuje, alebo predsedníčka ústavného súdu. Ak vzhľadom na okolnosti hodné osobitného zreteľa nerozhodne plénum inak, je na spoločné konanie o spojených veciach príslušný ten senát ústavného súdu, ktorého členom je sudca spravodajca v tej zo spájaných vecí, v ktorej začalo konanie na ústavnom súde skôr (§ 18 ods. 2 zákona o ústavnom súde). Za rovnakých podmienok môže plénum ústavného súdu rozhodnúť o spojení vecí patriacich do jeho pôsobnosti, ktoré boli pridelené rôznym sudcom spravodajcom. Ak vzhľadom na okolnosti hodné osobitného zreteľa nerozhodne plénum inak, sudcom spravodajcom v spoločnom konaní o spojených veciach je sudca spravodajca v tej zo spájaných vecí, v ktorej začalo konanie na ústavnom súde skôr. O spojení ostatných vecí patriacich do pôsobnosti senátov ústavného súdu, ktoré spolu skutkovo súvisia alebo sa týkajú tých istých účastníkov, rozhoduje príslušný senát ústavného súdu určený podľa bodu 5, a to na návrh sudcu spravodajcu vo veci, ktorej spojenie s inou vecou sa navrhuje. Ak vzhľadom na okolnosti hodné osobitného zreteľa nerozhodne senát inak, sudcom spravodajcom v spoločnom konaní o spojených veciach je sudca spravodajca v tej zo spájaných vecí, v ktorej začalo konanie na ústavnom súde skôr.

9. S prihliadnutím na obsah sťažností vedených ústavným súdom pod sp. zn. Rvp 1708/2017, sp. zn. Rvp 1746/2017 a sp. zn. Rvp 1807/2017 a z tohto obsahu vyplývajúcu právnu a skutkovú súvislosť uvedených sťažností, ako aj na totožnosť predmetu rozhodovania najvyššieho súdu, proti ktorým sťažnosti sťažovateľky smerujú, ústavný súd v záujme hospodárnosti konania podľa § 31a ods. 1 zákona o ústavnom súde v spojení s § 166 ods. 1 CSP rozhodol, že uvedené veci spája na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. III. ÚS 613/2017.

III.

10. Podľa § 25 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd (každý) návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní 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 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. Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

11. Právomoc ústavného súdu konať a rozhodovať o sťažnostiach fyzických osôb a právnických osôb podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, ktorými 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, je kvalifikovaná princípom subsidiarity, v zmysle ktorého ústavný súd o namietaných zásahoch rozhoduje len v prípade, že je vylúčená právomoc všeobecných súdov, alebo v prípade, že účinky výkonu tejto právomoci všeobecnými súdmi nie sú zlučiteľné so súvisiacou ústavnou úpravou alebo úpravou v príslušnej medzinárodnej zmluve. 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).

12. V súvislosti s tým ústavný súd opakovane judikuje, že pri uplatňovaní tejto právomoci nie je jeho úlohou zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). Ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol, alebo nebol náležité zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyведенé závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, II. ÚS 231/04).

13. Na účel overenia opodstatnenosti sťažnostných námietok (bod 5) sa ústavný súd oboznámil s odôvodnením napadnutých rozsudkov (bod 4), v ktorých najvyšší súd zhodne zdôraznil, že *„podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosti opodstatnene nasvedčujúce záveru, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo, t. j. otázka správneho zistenia rozhodujúcich skutočností a dostatočného rámca podkladov pre naplnenie zásady materiálnej pravdy v ďalšom procese aplikácie hmotného práva. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.“*.

14. Vychádzajúc z odvolacích námietok finančného riaditeľstva, ako aj z vyjadrení sťažovateľky, ktoré zrekapituloval v III. časti napadnutých rozsudkov, najvyšší súd vzhľadom na špecifiká toho-ktorého prípadu skonštatoval, že medzi účastníkmi je sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok zdaniteľného obchodu najmä vzhľadom na:

- „preukázanie, že dodávateľ stavby v došlej faktúre identifikovaný údajmi v zmysle § 71 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. skutočne aj zdaniteľný obchod uvedený v tejto faktúre vykonal“, v súvislosti s čím po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že „žalobca nielenže nezískal stavebné povolenie na vykonanie stavby haly kontroly, ale samotný výkon kontroly originality vo vymedzenom rozsahu kategórií vozidiel (U, M, N, O, T a R) v uvedenej hale kontroly (v uvedenom rozhodnutí označená ako pracovisko kontroly originality č. 1116) mohla na základe rozhodnutia Obvodného úradu pre cestnú dopravu a pozemné komunikácie v Bratislave, č. j. 2008/09068 zo dňa 31. 07. 2008 vykonávať iba spoločnosť [REDAKOVANÉ], kde v tom čase funkciu konateľky vykonávala pani [REDAKOVANÉ]“ (rozsudok sp. zn. 1 Sžf 48/2016 z 30. mája 2017);

- „preukázanie existencie jeho predmetu, t. j. vyššie označených reklamných zariadení..., s ktorými je faktúra vystavená dodávateľom stavby a jeho subdodávateľom spojená“, v súvislosti s čím uviedol, že na to, „aby si žalobca mohol uplatniť svoje právo na odpočítanie dane v súvislosti s dodaním uvedených reklamných zariadení, bolo jeho povinnosťou preukázať v zmysle § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z., že mu stavba reklamných zariadení bola odovzdaná v zmysle podmienok dohodnutých v zmluve o dielo. Z pripojenej zmluvy o dielo... vyplýva čas plnenia k 01. 12. 2009, ktorý je však, ako správne poukázal aj žalovaný, v rozpore s časovým obmedzením platnosti povolenia na osadenie reklamného zariadenia do 31. 12. 2006, ktoré je uvedené v tomto rozhodnutí zo dňa 27. 06. 2003... Potom aj pre Najvyšší súd bolo preukázané, že uvedené povolenie nemohlo byť podkladom na realizáciu diela v zmysle zmluvy o dielo.“ (rozsudok sp. zn. 1 Sžf 58/2016 z 8. júna 2017), ako aj

- „preukázanie jeho predmetu, t. j. dodanie tovaru vo forme zariadenia pizzerie, s ktorým sa má spájať faktúra (resp. faktúry) vystavená dodávateľom zariadenia“, v súvislosti s čím uviedol, že „aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že predaj zariadenia pizzerie je spojený s podnikateľským zámerom a evidenciou majetku u kupujúceho, na ktorú nadväzuje inventúrne preverovanie majetku vo vzťahu k splneniu zásady verného a pravdivého zobrazenia účtovných údajov... Ak takto žalobca nepostupoval, čo mu aj správca dane vytýkal tým, že absentovali dodacie listy, ktoré by zachytili podrobne, ktorý hmotný investičný majetok bol predmetom prevodu, potom správne žalovaný konštatoval, s prihliadnutím na hore uvedené závery, že žalobca neuniesol

dôkazné bremeno so svojim tvrdením o údajnej kúpe zariadenia pizzerie a nepodloženom jej využití na podnikanie žalobcu.“ (rozsudok sp. zn. 1 Sžf 46/2016 z 27. júna 2017).

15. Najvyšší súd v napadnutých rozsudkoch zhodne uviedol, že *„daňovo – účtovné doklady, ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, potvrdené protokoly o vykonaní prác či zhotovení diela, prepravné dokumenty, potvrdenia z mýtného systému a iné, sú na jednej strane významnými dôkaznými prostriedkami pre oblasť súkromného práva, ale na druhej strane ide o listiny s daňovo-právnym charakterom, ktoré sú iba logickým následkom (záznamom udalostí), ktoré vytvárali a formovali obsah a charakter toho ktorého zdaniteľného obchodu, pri realizácii ktorého správca dane absentoval. Preto, ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, potom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v hore uvedenej zásade poctivého obchodného styku v spojení s pravidlom obozretného podnikania, žalobcu ako daňového subjektu v súlade s § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval, ale aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ... Toto dôkazné bremeno však žalobca v daňovom konaní a ani v predchádzajúcej daňovej kontrole neunesol.*“.

16. Podľa názoru najvyššieho súdu správny súd alebo správca dane nie je zaťažený inkvizíčnou povinnosťou *„preukazovať hodnovernosť tvrdení žalobcu, že dodávateľ stavby uvedený v zmysle relevantných ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. aj tvrdenú činnosť na stavbe haly kontroly aj pre žalobcu vykonal“*, *„v teréne vyhľadávať, kde sa môže realizované dielo... nachádzať“*, ani *„v realite zisťovať, či a v akom stave existujú jednotlivé prvky zariadenia pizzerie, resp. ich v realite dohľadávať“*, preto nesúhlasí s takým výkladom judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa *„zákazu zneužitia daňového práva“* krajským súdom (a aj sťažovateľkou), ktorý by preniesol dôkazné bremeno na správcu dane. V tejto súvislosti najvyšší súd poukázal na to, že *„doktrínu zneužitia práva“* možno v zmysle rozsudku Súdneho dvora z 13. februára 2014 vo veci C-18/13 (Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“ Sofija) aplikovať v súdnom konaní len vtedy, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú. Z uvedeného rozsudku Súdneho dvora totiž jasne vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný

a podporovaný smernicou 2006/112, preto sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie; prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

17. V závere napadnutých rozsudkov najvyšší súd zhodne skonštatoval, že každé z napadnutých rozhodnutí finančného riaditeľstva „*má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty... Najvyšší súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O. s. p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O. s. p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O. s. p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.*“

18. Preskúmaním napadnutých rozsudkov ústavný súd zistil, že najvyšší súd vo všetkých prípadoch postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorými by zásadne poprel ich účel a význam. Úvahy najvyššieho súdu vychádzajú z konkrétnych faktov, sú logické, a preto aj celkom legitímne, právne akceptovateľné a ústavne konformné, keďže aj podľa názoru ústavného súdu je potrebné právne úkony správcu dane vnímať v celkovom kontexte uskutočnených daňových kontrol. Výklad a aplikáciu relevantnej právnej úpravy zo strany najvyššieho súdu preto nemožno hodnotiť ako arbitrárnu, založenú na jeho svojvôli, a z toho dôvodu za ústavne neakceptovateľnú. Zároveň možno konštatovať,

že napadnuté rozsudky sú náležite odôvodnené a že najvyšší súd v týchto rozsudkoch primerane rozumným a v okolnostiach vecí postačujúcim spôsobom reflektoval nielen na odvolacie námietky finančného riaditeľstva, ale aj na tvrdenia predložené sťažovateľkou.

19. Len na doplnenie ústavný súd uvádza, že Súdny dvor vo veci C-18/13 rozhodol, že:

„1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

2. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť ex offio vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpočet dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť ňou sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

3. Smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle,

že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tej istej smernice od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom. V tejto súvislosti smernica 2006/112 bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého je služba považovaná za dodanú v okamihu splnenia podmienok uznania príjmov z dotknutého plnenia.“

20. Pozornosti ústavného súdu neušla skutočnosť, že v prerokovaných prípadoch už finančné riaditeľstvo vychádzalo z uznesenia ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011, ktorým z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti odmietol sťažnosť (iného) sťažovateľa proti rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 4/2009 z 23. júna 2010, v ktorom dospel k záveru, že *„Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 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 – 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.“*

21. Ak je sťažovateľka presvedčená, že sa najvyšší súd v napadnutých rozsudkoch nevysporiadal so všetkými jej námietkami, ústavný súd v súlade so svojou konštantnou judikatúrou dodáva, 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. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia,

postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka konania na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05).

22. Do práva na spravodlivé súdne konanie nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho názormi týkajúcimi sa navrhovania a hodnotenia dôkazov. Ústavný súd takisto judikoval (I. ÚS 67/06), že z princípu nezávislosti súdov podľa čl. 144 ods. 1 ústavy vyplýva tiež zásada voľného hodnotenia dôkazov. Pokiaľ všeobecné súdy rešpektujú uvedené ústavné garancie (teda najmä čl. 46 až čl. 50 ústavy), ústavný súd nie je oprávnený znovu „hodnotiť“ hodnotenie dôkazov všeobecnými súdmi, a to dokonca ani vtedy, keby sa s ich hodnotením sám nestotožňoval (napr. IV. ÚS 252/04).

23. Na základe uvedených skutočností ústavný súd dospel k záveru, že medzi namietaným porušením základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu neexistuje príčinná súvislosť, ktorá by signalizovala reálnu možnosť vyslovenia porušenia uvedených práv po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie, preto sťažnosti sťažovateľky v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

24. Pokiaľ ide o namietané porušenie základného práva sťažovateľky na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy ústavný súd uvádza, že sťažovateľka síce v petite sťažnosti navrhla vysloviť jeho porušenie napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu, avšak toto v zmysle § 20 ods. 1 zákona o ústavnom súde v texte sťažnosti žiadnym spôsobom nešpecifikovala a ani žiadnym spôsobom nepreukázala.

25. V súvislosti s touto námietkou ústavný súd upriamuje pozornosť sťažovateľky na to, že správne konanie nie je kontradiktórnym konaním rovnako ako rozhodovanie v správnom súdnictve vzhľadom na to, že jeden z účastníkov konania v správnom súdnictve je vždy orgán verejnej moci, ktorý rozhodoval o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, pričom predmetom konania pred správnym súdom je v zásade preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 308/2011). Vzhľadom na toto špecifikum správneho konania,

ako aj správneho súdnictva ustanovenie čl. 47 ods. 3 ústavy nemožno v žiadnom prípade vnímať tak, že zaručuje „rovnosť“ v zmysle rovnakého, či dokonca želaného výsledku pre každého účastníka takéhoto konania.

26. Vychádzajúc z uvedeného ústavný súd dospel k záveru, že ak porušenie označeného práva sťažovateľka spája s tvrdeným zásahom do jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý však nezistil, je nutné sťažnosti aj v časti týkajúcej sa námietky porušenia základného práva podľa čl. 47 ods. 3 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu odmietnuť podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

27. Vzhľadom na odmietnutie sťažností ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v týchto prípadoch nedošlo.

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

V Košiciach 10. októbra 2017