



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 270/2014-13

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 4. júna 2014 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti PALADIUM GROUP, s. r. o., Gemerská 3, Košice, zastúpenej obchodnou spoločnosťou AK H. I. F., spol. s r. o., Na vršku 2, Bratislava, konajúcou prostredníctvom advokáta a konateľa JUDr. Petra Filipa, vo veci namietaného porušenia jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 79/2013 z 11. februára 2014, ako aj jemu predchádzajúcim postupom a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť spoločnosti PALADIUM GROUP, s. r. o., odmieta ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 6. mája 2014 doručená sťažnosť spoločnosti PALADIUM GROUP, s. r. o., Gemerská 3, Košice (ďalej len „sťažovateľka“), zastúpenej obchodnou spoločnosťou AK H. I. F., spol. s r. o.,

Na vršku 2, Bratislava, konajúcou prostredníctvom advokáta a konateľa JUDr. Petra Filipa, vo veci namietaného porušenia jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 ústavy a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 79/2013 z 11. februára 2014 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“ alebo „napadnuté rozhodnutie“), ako aj jemu predchádzajúcim postupom.

Sťažovateľka v sťažnosti uviedla, že Daňový úrad Košice IV (ďalej len „správca dane“) vydal 26. mája 2011 dodatočný platobný výmer sp. zn. 698/230/38752/11/Tak (ďalej len „prvostupňové správne rozhodnutie“), ktorým jej vyrubil ako platiteľke dane z pridanej hodnoty rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010 v sume 82 231,12 €. Proti uvedenému rozhodnutiu podala sťažovateľka odvolanie, na základe ktorého Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný správny orgán“) rozhodnutím sp. zn. I/223/16749-118846/2012/999608 zo 14. novembra 2011 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného správneho orgánu“) potvrdilo prvostupňové správne rozhodnutie.

Žalobou podanou na Krajskom súde v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 6 S 12/2012 zo 14. marca 2013 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol. Sťažovateľka predmetný rozsudok krajského súdu napadla odvolaním argumentujúc, že krajský súd na základe vykonaného dokazovania dospel podľa jej názoru k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci. Najvyšší súd napadnutým rozhodnutím potvrdil rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny.

Sťažovateľka namietala, že rozhodnutia oboch všeobecných súdov konajúcich v jej veci považuje za nesprávne a nedostatočne odôvodnené. Z rozsudku najvyššieho súdu podľa sťažovateľky vyplýva, že „ignoroval“ sťažovateľkou predložené početné argumenty, s ktorými sa v odôvodnení svojho rozhodnutia riadne nevysporiadal. Najvyšší súd zaujal stanovisko len k argumentu o presune dôkazného bremena z daňového subjektu (sťažovateľky) na správcu dane, s ktorým sa však nemožno stotožniť, pretože

podľa sťažovateľky je v rozpore s predchádzajúcim rozhodnutím najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2011, z ktorého vyplýva, že od platiteľa dane nemožno spravodlivo požadovať preukázanie skutočností týkajúcich sa vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľov, pričom na preukázanie existencie a reálnosti zdaniteľného plnenia postačujú faktúry spĺňajúce zákonné požiadavky, ktoré sťažovateľka v daňovom konaní predložila. Rozsudok najvyššieho súdu je pri posudzovaní zásadnej otázky, kto znáša dôkazné bremeno v prípade pochybnosti o osobe dodávateľa, v rozpore s ustálenou judikatúrou, a preto ho možno považovať za arbitrárny. Podľa právneho názoru sťažovateľky dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania, že u iného subjektu došlo k podvodnému konaniu, spočíva na správcovi dane, a nie na daňovom subjekte. V tejto súvislosti sťažovateľka poukázala aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012, v zmysle ktorého daňové úrady nemôžu od podnikateľov chcieť, aby preverovali svojich dodávateľov, a súčasne štát môže „stopnúť vrátenie dane“ podnikateľom len vtedy, keď im daňové úrady cez objektívne dôkazy dokážu, že vedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne, a sú tak spojené s daňovým podvodom.

S poukazom na uvedené rozhodnutie Súdneho dvora sťažovateľka uviedla, že jednotlivé obchody vyplývajúce z faktúr spĺňajúcich všetky zákonom predpísané náležitosti predložených v daňovom konaní boli ňou riadne realizované a tovar z nich vyplývajúci aj reálne existoval, a preto bolo rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty sťažovateľke nesprávne. Všeobecné sudy konajúce vo veci sťažovateľky podľa jej názoru len jednostranne prijali argumentáciu žalovaného správneho orgánu, čo v konečnom dôsledku tiež determinuje nepresvedčivosť napadnutého rozhodnutia a je porušením základnej zásady daňového konania, ktorou je jeho zákonnosť. Hodnovernosť a dôvodnosť sťažovateľkou predložených faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou RATIMEX SLOVAKIA, s. r. o., za dodanie služby (návrhy, realizácia, výroba televíznych spotov, sledovanosť spotov, štatistiky sledovanosti a počúvanosti) na základe Zmluvy o vykonaní reklamy z 30. decembra 2008 vyplýva okrem iného aj z predmetu činnosti sťažovateľky.

Sťažovateľka v sťažnosti ďalej uviedla, že tak krajský súd, ako aj najvyšší súd opreli svoje právne závery o nelogické úvahy, ktoré nemali oporu vo vykonanom dokazovaní, v zákone a ani v ustálenej judikatúre, čo je súčasne porušením čl. 141 ods. 1 ústavy.

Najvyšší súd napadnutým rozhodnutím, ktorým neprispel k odstráneniu nezákonnosti daňového konania, podľa sťažovateľky nenaplnil ani obsah jej práva garantovaný čl. 13 ods. 1 dohovoru.

Na základe uvedeného sťažovateľka v sťažnosti navrhla, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„1. Postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3Sžf/79/2013 bol porušený článok 46 ods. 1 v spojitosti s článkom 1 ods. 1, článkom 2 ods. 2, Článkom 141 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a článok 6 ods. 1, článkom 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 11.2.2014, sp. zn. 3Sžf/79/2013, sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

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

II.

Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

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“) ústavný súd

návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, nepripustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

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). Teda úloha ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní návrhu nespočíva v tom, aby určil, či preskúmanie veci predloženej navrhovateľom odhalí existenciu porušenia niektorého z práv alebo slobôd zaručených ústavou, ale spočíva len v tom, aby určil, či toto preskúmanie vylúči akúkoľvek možnosť existencie takéhoto porušenia. Inými slovami, ústavný súd môže pri predbežnom prerokovaní odmietnuť taký návrh, ktorý sa na prvý pohľad a bez najmenejšej pochybnosti javí ako neopodstatnený (I. ÚS 4/00).

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať správnosť skutkových a následne na nich založených právnych záverov všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu (obdobne napr. III. ÚS 78/07, IV. ÚS 27/2010). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov (II. ÚS 193/2010).

Do právomoci ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ústavy však patrí kontrola zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Skutkové a právne závery súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvozené závery boli

zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, III. ÚS 271/05, III. ÚS 153/07). O zjavnú neodôvodnenosť alebo arbitrárnosť súdneho rozhodnutia ide spravidla vtedy, ak ústavný súd zistí interpretáciu a aplikáciu právnej normy zo strany súdu, ktorá zásadne popiera účel a význam aplikovanej právnej normy, alebo ak dôvody, na ktorých je založené súdne rozhodnutie, absentujú, sú zjavne protirečivé alebo popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky, prípadne ak sú tieto dôvody zjavne jednostranné a v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti (III. ÚS 305/08, IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06).

Z týchto hľadísk preskúmal ústavný súd sťažnosť sťažovateľky, ktorá namietala porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 ústavy, ako aj práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu a jemu predchádzajúcim postupom.

Zo sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka sa žalobou proti žalovanému správnomu orgánu podanou na krajskom súde domáhala preskúmania zákonnosti jeho postupu a rozhodnutia, ktorým vo veci odvolania sťažovateľky proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol tak, že jeho rozhodnutie o dodatočnom platobnom výmere, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za obdobie január 2010 v sume 82 231,12 €, potvrdil.

Krajský súd sťažovateľkou podanú žalobu zamietol najmä z dôvodu nedostatočného preukázania vzniku práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo sporných obchodov, v rámci ktorých boli sťažovateľke poskytované reklamné služby.

Na základe odvolania sťažovateľky najvyšší súd napadnutým rozhodnutím potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny.

Zo sťažnosti možno vyvodit', že sťažovateľka namieta porušenie svojich v sťažnosti označených práv postupom najvyššieho súdu a jeho rozsudkom (ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie), t. j. najmä tým, že sa stotožnil s faktickými a právnymi názormi

a závermi krajského súdu (a tým aj vo veci rozhodujúcimi správnyimi orgánmi, pozn.), ktoré však podľa názoru sťažovateľky vyplývalo z nedostatočne zisteného existujúceho skutkového stavu veci a následne z jeho nesprávneho právneho posúdenia.

Ústavný súd musel preto v rámci predbežného prerokovania sťažnosti posúdiť, či rozsudkom najvyššieho súdu mohlo v danom prípade dôjsť k takému závažnému pochybeniu zo strany najvyššieho súdu, ktoré by signalizovalo možnosť vysloviť po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie porušenie sťažovateľkou označených práv.

Najvyšší súd v relevantnej časti napadnutého rozhodnutia uviedol:

«Najvyšší súd pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3 Sžf 1/2011 ASPIJUD 65295 SK.

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

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

Podľa § 29 ods. 8 zák. SNR č. 511/J 992 Zb. o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lége, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák.

č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

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

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

Vzhľadom na to, že dodávateľ žalobcu nevedel identifikovať svojich dodávateľov (subdodávateľov žalobcu), nemal ani žiadnych zamestnancov a jeho účtovníctvo nie je k dispozícii, dodanie služieb žalobcovi je pochybné. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu. Preukázanie zdaniteľných plnení uskutočnených subdodávateľským spôsobom môže byť pre žalobcu problematické, keďže nejde o služby, ktorých výstupom by bol konkrétny hmotný produkt. Avšak je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu služieb skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet dane.

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

S poukazom na zásadu skutočného obsahu skutočnosti rozhodujúcej pre určenie dane (§ 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.) sa však tieto transakcie javia ako umelé, bez ekonomického obsahu. K štatistikám sledovanosti, počúvanosti a čítanosti správca dane uvádza, že jednotlivé média si vykonávajú vlastné Štatistiky, resp. ich pre nich vykonávajú iné subjekty. Napríklad štatistiky jednotlivých televízií sú vykonávané na základe people metrov umiestnených v domácnostiach. Na základe takéhoto prieskumu sú vypracované štatistiky sledovanosti, ktoré majú televízie k dispozícii. Rovnako si prieskum počúvanosti vykonávajú rozhlas a printové média. Takéto prieskumy realizujú subjekty ako MEDIÁN SK. s.r.o.,

ktorý zverejňuje výsledky na svojej internetovej stránke www.mediansk.sk. Údaje takéhoto druhu sú zverejňované aj na internetovej stránke www.medialne.sk, takže kontrolovaný daňový subjekt mohol získavať dáta z ich stránok a nie objednávať si tieto služby od iných subjektov. Kontrolovaný daňový subjekt síce predložil štatistiky sledovanosti, počúvanosti a čítanosti, čo je len konečný produkt, ale nepreukázal, kto realizoval návrh a výrobu TV spotov, rádio spotov a ich adaptáciu a prepis pre jednotlivé stanice, mediálne plány jednotlivých staníc, monitoring, návrh a umiestnenie reklamy v printových médiách, mediálne plány jednotlivých printov tlače a pod. Z dôvodu neosvedčenia ekonomickej podstaty presun dôkazného bremena z platiteľa dane na správcu dane nie je možný.

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

Vo svojej ustálenej judikatúre aj v nadväznosti na § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku ústavný súd tiež zdôrazňuje, že odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (m. m. II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08, IV. ÚS 350/09), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Krajský súd v relevantnej časti odôvodnenia rozsudku, na ktoré najvyšší súd v napadnutom rozhodnutí poukazuje, uviedol:

«Podľa názoru súdu žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok, pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období január 2010 v sume 82.231,10 eur od dodávateľa RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. Košice.

Uskutočnený, nákup služieb od uvedeného dodávateľa žalobca preukazoval iba predmetnými faktúrami, ku ktorým boli pripojené objednávky služieb (objednávky doslovne kopírovali obsah fakturovaných služieb pokiaľ ide o druh služby, jednotkovú cenu za poskytnutú službu, množstvo, množstvo poskytnutých služieb a cena za poskytnutú službu), zmluvou o vykonaní reklamy uzavretou žalobcom s obchodnou spoločnosťou RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. zo dňa 29. 01. 2009 a monitoringami mediálnej kampane a mediálnymi plánmi v jednotlivých televíziách a rozhlasových staniciach. .Súd sa stotožňuje so závermi správcu dane ako aj žalovaného v tom smere, že žalobca nepreukázal dodanie služieb fakturovaných dodávateľom RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. Na jednotlivých faktúrach fakturované služby nie sú konkretizované, sú nezrozumiteľné, nie je z nich možné

zistiť čo bolo predmetom fakturovania. K deklarovanej skutočnosti o obsahu fakturovaných plnení na faktúrach neuznaných správcom dane súd dodáva, že spornosť, nekonkrétnosť a nezrozumiteľnosť označenia fakturovaných služieb pri štandardnej podnikateľskej činnosti by mala u každého odberateľa takej služby vyvolať pochybnosti o predmete fakturácie.

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

Podľa názoru súdu správca dane dôvodne, spochybnil dodanie predmetných služieb žalobcovi dodávateľom RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. V súlade s ustanovením § 29 ods.2 zákona č. 511/1992 Zb. vykonal ďalšie dokazovanie, a to výsluchom konateľa obchodnej spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. v rozhodnom období A. L. ako aj konateľa žalobcu. Konateľ dodávateľa, uviedol, že v roku 2009 vystavil pre žalobcu spolu 184 faktúr, v roku 2010 14 faktúr, pričom zdaniteľné obchody uvedené v týchto faktúrach boli zrealizované, a to subdodávateľským spôsobom. RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. nezamestnával žiadnych zamestnancov fakturované služby si objednával u viacerých dodávateľov, ktorých mená si nepamätá, osobne ich nepoznal a nakontaktoval sa na nich cez internet (výsluch realizovaný dňa 25. 02. 2011). Účtovné daňové doklady spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. za predmetné zdaňovacie obdobie a za ďalšie zdaňovacie obdobia nemá k dispozícii, pretože ich odovzdal novej konateľke spoločnosti G. I. na základe zmluvy odovzdávacieho a preberacieho protokolu zo dňa 10. 03. 2010. M. S., konateľ žalobcu do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 22.03.2011 uviedol, že služby poskytnuté na základe zmluvy o vykonaní reklamy uzatvorenej so spoločnosťou RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. boli dodané v objednanom rozsahu a v požadovanej kvalite, nesúhlasil s tvrdením p. L., podľa ktorého žalobca iba objednal a následne prevzal predmet zdaniteľných plnení, pretože žalobca aktívne spolupracoval pri tvorbe reklamnej kampane. Novú konateľku obchodnej spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. správca dane nemohol vypočítať, pretože od 10. 02. 2010 menovaná nebyva na konkrétnej adrese a je prihlásená

iba na trvalý pobyt v obci: Košice - sídlisko KVP. Správca dane prostredníctvom dožiadaného miestne príslušného správcu dane zistil, že obchodná spoločnosť RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. na adrese sídla nesídlí, zásielky nepreberá (odpoveď Daňového úradu Košice II. na dožiadanie zo dňa 25. 08. 2010). Z objektívnych dôvodov (nekontaktnosť obchodnej spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., nemožnosť výsluchu súčasnej konateľky tejto obchodnej spoločnosti) správca, dane nemohol vykonať ďalšie dokazovanie v záujme preverenia, či sporné, služby boli žalobcovi dodané týmto dodávateľom.

Z ustanovenia § 49 ods.2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. ako aj z ustanovenia § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb. pre žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty vyplýva pri uplatňovaní práva na odpočítanie dane povinnosť preukázať, že služba mu bola skutočne dodaná od konkrétne označeného platiteľa dane z pridanej hodnoty, t.j. od dodávateľa RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. Žalobca vznik práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov nepreukázal. Možno súhlasiť s tvrdeniami žalobcu, podľa ktorých každá obchodná spoločnosť si slobodne vyberá svojich obchodných partnerov, nezodpovedá za činnosť svojho obchodného partnera, za vedenie jeho účtovnej a inej evidencie. Na druhej strane žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty pri uplatňovaní práva na odpočet dane z pridanej hodnoty zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku. Žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo sporných faktúr od dodávateľa RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o.

Žalobca v podanej žalobe odcitoval rozsiahlu časť rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Sžf 16/2010 z 18. 10. 2010 bez toho, aby na základe tejto citácie konkretizoval právne dôvody, ktorými by napadal zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Nie je úlohou súdu v správnom súdnictve, aby z citácie rozsudku súdu v inej veci vyvodzoval právne závery za žalobcu v záujme úspešnosti jeho žaloby. Súdný prieskum správnych rozhodnutí je založený na dispozičnej zásade (§ 249 ods.2 O. s. p.), a preto súd rozhodujúci v správnom súdnictve nemôže a nesmie za žalobcu domýšľať dôvody žaloby. Preto krajský súd iba na okraj poznamenáva, že síce Najvyšší súd SR v tomto rozsudku konštatoval, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru, ale na druhej strane skutkové okolnosti v tejto veci oproti rozhodovanej veci iné. Z citovaného rozsudku vyplýva, že žalobca disponoval odovzdávacím a preberacím protokolom týkajúcim sa predmetu dodávky, svedeckými výpoveďami bol presne

konkretizovaný predmet dodávky a jednotlivé komponenty a pod. V tejto súvislosti súd poukazuje na prevažujúcu rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu SR, ktorá sa neprikláňa k absolutizácii materiálnej existencie tovaru v súvislosti s uplatňovaním práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Napr. v rozsudku č. k. 5 Sžf 17/2011 zo dňa 23. 02. 2012 Najvyšší súd SR uviedol: „Podmienky uvedené 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. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre“. Obdobné právne závery vyplývajú aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR č. k. 8 Sžf 27/2011 zo dňa 26. 04. 2012. V uvedenom smere krajský súd posudzuje aj právnu argumentáciu žalobcu, ktorej základom sú právne závery vyplývajúce z rozsudku Najvyššieho súdu SR 3 Sžf 1/2011 a 3 Sžf 1/2010.

Žalobca v reakcii na vyjadrenia žalovaného k žalobe podaním zo dňa 04. 10. 2012 rozšíril svoju právnu argumentáciu poukázaním na rozsudok Súdneho dvora EÚ vydaný v spojených veciach vedených pod č. C-80/11 a C 142/11 zo dňa 21. 06. 2012. Súdny dvor EÚ v rozsudku konštatoval, že článok 167, článok 168 písm. a/, článok 178 písm. a/, článok 220 ods. 1 a článok 226 Smernice Rady 2006/112 z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty nemožno vykladať tak, aby umožnili daňovému orgánu zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočet dane z pridanej hodnoty za poskytnuté služby z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúry vzťahujúce sa na tieto služby sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby daňový 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, ktorá vystavila faktúru. Podľa výroku č. 2 citovaného rozsudku článok 167, článok 168 písm. a/, článok 178 písm. a/ a článok 273 Smernice 2006/112 sa majú vykladať tak, že neumožňujú daňovému orgánu zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba nebezpečila, že osoba vystavujúca faktúru splnila podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a bola schopná uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z

dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktoré by preukazovali, že uvedené podmienky boli splnené napriek tomu, že vecné (poznámka: česká mutácia prekladu slova „the substantive“ znie: hmotnoprávne) a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v Smernici 2006/2011 boli splnené a zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane vystaviteľa faktúry.

Podľa článku 168 ods. 1 Smernice Rady 2006/112 pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť sumu DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.

Podľa názoru súdu nemožno interpretovať výrok 2 citovaného rozsudku súdneho dvora EÚ v tom smere, že na preukázanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty postačuje iba samotná existencia faktúry za dodané služby. Z uvedeného textu v rozsudku vyplýva, že okrem formálnych podmienok musia byť splnené aj vecné (hmotnoprávne) podmienky vzniku práva na odpočet dane z pridanej hodnoty uvedené v Smernici 2006/112). Článok 168 písm. a/ Smernice podmieňuje vznik práva na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej za dodanie tovaru alebo služby tým, aby bolo preukázané dodanie tovaru alebo služby inou zdaniteľnou osobou - touto inou zdaniteľnou osobou je osoba, ktorá vystavila faktúru za dodané tovary alebo služby. Článok 167 písm. a/ bol prevzatý do ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. .

Súd sa nestotožňuje so žalobnou námietkou, podľa ktorej je rozhodnutie žalovaného arbitrárne a zhodnotenie skutkového stavu žalovaným je nedostatočné. Žalovaný (resp. jeho právny predchodca) v súlade s ustanovením § 30 ods.3 zákona č. 511/1992 Zb. konštatoval, na základe akých podkladov dospel k záveru o nepreukázaní zákonných podmienok pre vznik nároku žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty, jeho hodnotenie dôkazov predložených žalobcom ako aj dôkazov zabezpečených správcom dane zodpovedalo ustanoveniu § 2 ods.3 zákona č. 511/1992 Zb., pričom na zistený skutkový stav správne aplikoval aj relevantnú právnu úpravu.»

Predmetné rozhodnutie najvyššieho súdu (nadväzujúce na právny názor krajského súdu a vo veci konajúcich správnych orgánov) obsahuje podľa názoru ústavného súdu dostatok skutkových a právnych záverov a ústavný súd nezistil, že by jeho výklad a závery boli svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené a nevyplýva 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).

V súvislosti s argumentáciou sťažovateľky o nezákonnom presune dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt (sťažovateľku) ako platiteľa dane ústavný súd konštatuje, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. V tejto súvislosti je potrebné tiež zohľadniť skutočnosť, že aj zo zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov vyplývajú pre daňové subjekty prísnejšie podmienky pre preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ako to je u iných daní, a to najmä z dôvodu zložitosti a náročnosti daňovej kontroly v týchto prípadoch.

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 ďalej konštatuje, že dôvody rozsudku najvyššieho súdu sú zrozumiteľné a dostatočne logické, vychádzajúce zo skutkových okolností prípadu a relevantných právnych noriem. Toto rozhodnutie nevykazuje znaky svojvôle, nevyhodnocuje nové dôkazy a právne závery, konštatuje dostatočne zistený skutkový stav, k čomu najvyšší súd dospel na základe vlastných myšlienkových postupov a hodnotení, ktoré ústavný súd nie je oprávnený ani povinný nahrádzať (podobne aj I. ÚS 21/98, IV. ÚS 110/03). Ústavný súd ešte pripomína, že nie je a ani nemôže byť ďalšou opravnou inštanciou v systéme všeobecného súdnictva.

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 rozhodnutia, 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 sťažovateľky v tejto jej časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

Ústavný súd poznamenáva, že ak iný senát najvyššieho súdu má iný právny názor totožný s právnym názorom sťažovateľky, potom ústavnému súdu neprislúcha zjednocovať in abstracto judikatúru všeobecných súdov, a suplovať tak právomoc, ktorá podľa § 8 ods. 3

zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov je zverená práve najvyššiemu súdu.

Sťažovateľka súčasne namietala porušenie čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 ústavy a právo na účinný prostriedok nápravy pred národným orgánom zaručené v čl. 13 dohovoru uvedeným postupom a namietaným rozsudkom najvyššieho súdu.

O prípadnom porušení práva zaručeného v čl. 13 dohovoru by bolo možné v danej veci uvažovať len vtedy, ak by zo strany všeobecného súdu primárne došlo k porušeniu niektorého zo základných práv, resp. ústavnoprocených princípov vyjadrených v čl. 46 až čl. 48 ústavy (čl. 6 ods. 1 dohovoru), resp. v spojení s ich porušením. Keďže namietaným rozhodnutím najvyššieho súdu nebolo porušené základné právo zaručené v čl. 46 ods. 1 ústavy a ani právo zaručené v čl. 6 ods. 1 dohovoru, nemohlo dôjsť ani k porušeniu práva zaručeného v čl. 13 dohovoru.

Ustanovenia čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy patria medzi základné interpretačné pravidlá tvorby a aplikácie právneho poriadku Slovenskej republiky vyjadrujúce princíp právneho štátu a princíp právnej istoty, ako aj viazanosť štátnych orgánov konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Ustanovenie čl. 141 ods. 1 ústavy vyjadruje dve základné zásady, ktoré ovládajú činnosť súdov Slovenskej republiky, a to nezávislosť súdnictva chápanú ako nezávislosť súdov od ostatných orgánov štátnej moci a nestrannosť súdov, t. j. ich viazanosť pri rozhodovacej činnosti len zákonom, včítane nestranného prístupu súdov k účastníkom konania. 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 rozhodnutím najvyššieho súdu, nemohlo dôjsť ani k porušeniu týchto základných interpretačných, resp. aplikačných pravidiel.

Ústavný súd vychádzajúc z uvedených skutočností a záverov odmietol sťažnosť sťažovateľky aj v tejto časti z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

Z dôvodu odmietnutia sťažovateľkinej sťažnosti ako celku nebol už právny dôvod zaoberať sa jej ostatnými návrhmi uvedenými v petite sťažnosti.

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

V Košiciach 4. júna 2014