



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 437/2016-10

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 19. mája 2016 v senáte zloženom z predsedu Lajosa Mészárosa (sudca spravodajca), zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej a sudcu Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti REALINVEST, s. r. o., J. Hollého 1976, Dolný Kubín, právne zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Advokátska kancelária, Gelnická 33, Košice, vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 46/2014 z 22. októbra 2015 a takto

r o z h o d o l :

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

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 8. januára 2016 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti REALINVEST, 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 základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 46/2014 z 22. októbra 2015 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Žilina (ďalej aj „daňový úrad“) rozhodnutím č. 9511401/5/681749/2013 z 20. februára 2013 vyrubil sťažovateľke rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011. *Správca dane neuznal sťažovateľke odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľov HELTER, s. r. o., za sanačné práce a LOBIG, s. r. o., za stavebné práce. Spoločnosti HELTER, s. r. o., a LOBIG, s. r. o., potvrdili vykonanie prác, faktúry pre sťažovateľku zaúčtovali, daň bola odvedená. Uvedení dodávatelia nemali vlastných zamestnancov ani stavebnú techniku, práce boli vykonané subdodávateľmi, a to spoločnosťami RADA-SK, s. r. o., a WALTHER, s. r. o. Aj uvedení subdodávatelia potvrdili vykonanie prác, faktúry pre odberateľov zaúčtovali, daň bola odvedená, no tiež nemali vlastných zamestnancov ani stavebnú techniku, práce boli vykonané subdodávateľom, ktorým v oboch prípadoch bola spoločnosť STAKIS, s. r. o. V spoločnosti STAKIS, s. r. o., v čase realizácie obchodu došlo k zmene sídla spoločnosti, k odpredaju obchodných podielov, konateľom sa stala osoba s bydliskom v Českej republike a od 29. februára 2012 osoba s bydliskom v Rumunsku. Bývalý konateľ spoločnosti STAKIS, s. r. o., J. Kišš uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov a stavebné práce dodávala prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa, jeho meno však uviesť nevedel. Správca dane na základe zistení, že žiadny z ďalších preverovaných subdodávateľov nemal vlastných zamestnancov a materiálno-technické vybavenie na dodávku stavebných prác, spochybnil reálnosť dodávok stavebných prác pre sťažovateľku dodávateľmi HELTER, s. r. o., a LOBIG, s. r. o.*

2.1 Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „finančné riaditeľstvo“) na odvolanie sťažovateľky rozhodnutím č. 1100308/1/265600/2013 z 3. júna 2013 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9511401/5/681749/2013. *Proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100308/1/265600/2013 bola podaná sťažovateľkou žaloba. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp. zn.*

21 S 105/2013 z 26. februára 2014 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol, pričom sa plne stotožnil so závermi daňových orgánov. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 21 S 105/2013 z 26. februára 2014 podala sťažovateľka odvolanie.

2.2 Najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok krajského súdu sp. zn. 21 S 105/2013 z 26. februára 2014 a účastníkom konania nepriznal náhradu trov odvolacieho konania. Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol: *„Rozhodnutím, ktoré je predmetom konania (č. 1100308/1/265600/2013 z 03.06.20113) žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Žilina č. 9511401/5/681749/2013 zo dňa 20.02.2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 22 639,22 €. Správne (daňové) orgány odôvodnili svoje rozhodnutia tým, že žalobca nepreukázal, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľmi - spoločnosťami LOBIG, s. r. o. a HELTER, s. r. o. skutočne došlo. Spoločnosť HELTER, s. r. o. zabezpečila práce prostredníctvom spoločnosti RADA-SK, s. r. o., pričom bývalý konateľ uvedenej spoločnosti uviedol, že oni sami uvedené práce nevykonávali, nakoľko nemali zamestnancov ani mechanizmy, ale ich vykonávali sprostredkovane prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa. Nakoľko spolupracovali s viacerými spoločnosťami, nevedel konkrétne uviesť, pracovníci ktorej spoločnosti práce vykonali. Bývalý konateľ spoločnosti STAKIS, s. r. o. Nitra Juraj Kiss sa vyjadril, že ani táto spoločnosť nemala zamestnancov a stavebné práce dodávala prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa, ktorého meno nevedel uviesť. Obdobne spoločnosť LOBIG, s. r. o. mala práce na rekonštrukcii Rooseweltovej NsP Banská Bystrica vykonávať prostredníctvom dodávateľa - spoločnosti WALTHER, s. r. o., ktorého konateľ Miroslav Ďurák uviedol, že ich spoločnosť bola iba sprostredkovateľom prác, ktoré vykonala spoločnosť STAKIS, s. r. o. Konateľ spoločnosti STAKIS, s. r. o. uviedol, že nemá zamestnancov ani mechanizmy a spoločnosť zabezpečovala tieto práce prostredníctvom ďalších subdodávateľov; nevedel konkrétne uviesť, kto práce vykonal.*

V celom správnom (daňovom) konaní ani v súdnom preskúmvacom konaní nie je sporné, že práce boli vykonané; sporným ostalo, kto práce realizoval. Odpoveď na uvedenú otázku je relevantná z toho dôvodu, že len tomu, kto dodal službu, mohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne žalobcovi právo odpočítať daň

zo služby podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH. Bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní preukázať, s poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku, že sporné faktúry od spoločností LOBIG, s. r. o. a HELTER, s. r. o. boli vystavené na základe dodania služieb, reálne poskytnutých uvedenými spoločnosťami. Správne správca dane skúmal uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Keďže daňovník v tomto zmysle neunesol dôkazné bremeno, nebol úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH. K tomu najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, že znakom jednej zo zásad obchodného práva, t. j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Možno preto oprávnene predpokladať, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktoré sú predmetom podnikania spoločnosti. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu spoločnosti chýbali, potom boli (aj s poukazom na zásadu, vyslovenú v ustanovení § 3 ods. 6 prvá veta daňového poriadku) oprávnené pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov, uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom).

Preto, ak krajský súd dospel k právnemu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Pokiaľ ide o návrh žalobcu na podanie žiadosti Súdnemu dvoru Európskej únie o rozhodnutie o prejudiciálnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, najvyšší súd tomuto návrhu nevyhovel, nakoľko nebol opodstatnený. Skutočnosť, že žalobca nesúhlasí s aplikovaním právnych noriem správnym orgánom, a následne aj súdom, ešte neznamená, že vo veci je daná potreba stanovenia hraníc aplikácie komunitárneho práva a jeho výkladu. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, právne normy boli aplikované v prejednávacom prípade správne a nevznikli reálne pochybnosti o ich jasnosti a spôsobe uplatňovania. Ostatnými námietkami a tvrdeniami odvolania sa najvyšší súd nezaoberal, lebo neboli pre posúdenie danej veci relevantné.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil. “

3. Sťažovateľka tvrdí, že v prípade argumentácie sťažovateľky obsiahnutej v žalobe a v odvolaní spochybňujúcej správnosť právnych záverov správnych orgánov a prvostupňového súdu je nevyhnutné, aby sa odvolací súd s jej myšlienkovými konštrukciami, na ktorých je táto argumentácia založená, v potrebnom rozsahu zaoberal a vysporiadal sa s nimi, a nadväzne na to sa s nimi buď stotožnil, alebo ich vyvrátil, resp. spochybnil.

3.1 Uvedené v prípade sťažovateľky podľa jej slov znamenalo, že ak podľa najvyššieho súdu rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „ESD“) vo veci C-80/11 a C-142/11 a vo veci C-18/13 nevykazujú rovnaké prvky ako skutkový stav sťažovateľky, mal jasne a jednoznačne dať odpoveď na zásadný, relevantný argument sťažovateľky, v čom je tento skutkový stav natoľko rozdielny, že tieto rozsudky nie je možné na právnu vec sťažovateľky aplikovať. Sťažovateľka poukázala, že podľa krajského súdu sporné vo veci sťažovateľky je, „kto konkrétne z daných dodávateľov, resp. subdodávateľov, vykonal dané práce“, preto rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-80/11 a C-142/11 je bezpredmetné, keďže v danom prípade nejde o zhodný skutkový stav, aký je v konkrétnej veci. Uvedené tvrdenie je podľa presvedčenia sťažovateľky v rozpore s obsahom uvedeného rozsudku ESD, z ktorého podľa sťažovateľky vyplýva, že nebolo možné dôveryhodným spôsobom zistiť, ktorý z podnikateľov vykonal práce, ani ktorá spoločnosť zamestnávala uvedených pracovníkov, a teda spornou skutočnosťou vo veci rozsudku C-142/11 je to isté, čo je sporné vo veci sťažovateľky. Identita skutkového a právneho stavu podľa názoru sťažovateľky úplne jednoznačne vyplýva z rozsudku ESD vo veci C-18/13, kde daňový úrad uznal, že služby boli dodané, no nepriznal odpočítanie dane z dôvodu, že nebolo preukázané, že tieto plnenia boli uskutočnené dodávateľmi uvedenými na faktúrach.

3.2 Čo sa týka základnej zásady poctivého obchodného styku, sťažovateľka poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, v ktorom najvyšší súd uvádza, 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, a daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Okruh kritérií, z ktorých sa

zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Podľa sťažovateľky najvyšší súd len vo všeobecnosti poukazuje na uvedenú zásadu bez toho, aby konkrétne uviedol, čo sťažovateľka vo vzťahu k dodávateľom HELTER, s, r. o., a LOBIG, s. r. o., zanedbala, resp. aby sa vysporiadal s námietkou sťažovateľky a uviedol, na základe čoho mala a mohla sťažovateľka konkrétne identifikovať osoby, ktoré práce pre subdodávateľa realizovali.

3.3 Sťažovateľka ďalej uviedla, že *podaním zo 7. januára 2015 žiadala najvyšší súd o podanie prejudiciálnej otázky ESD a v podaní poukazovala na rozsudok ESD CILFIT 283/81 zo 6. 10. 1982, v ktorom ESD definoval tri situácie, za ktorých súdny orgán nie je povinný položiť prejudiciálnu otázku. K tomu sťažovateľka dôvodí, že podľa najvyššieho súdu návrh nebol opodstatnený, právne normy boli aplikované v prerokúvanom prípade správne a nevznikli reálne pochybnosti o ich jasnosti a spôsobe uplatňovania, čo podľa sťažovateľky v podstate znamená uplatnenie teórie „acte clair“.* Sťažovateľka poukazuje na to, že výklad týchto jasných noriem najvyšším súdom je vo výsledku v extrémnom rozpore s judikatúrou ESD, na ktorú sťažovateľka v žalobe a v odvolaní poukazovala. Sťažovateľka zakončuje, že nepredložením prejudiciálnych otázok ESD došlo k porušeniu čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a k porušeniu jej základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy.

3.4 V závere sťažovateľka zhrnula, že najvyšší súd v napadnutom rozsudku nedal odpoveď ani na jednu právne a skutkovo relevantnú ťažiskovú otázku uvedenú v jej odvolaní proti rozsudku krajského súdu. Najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku podľa sťažovateľky obmedzil len na stotožnenie sa s dôvodmi uvedenými v prvostupňovom rozhodnutí a neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by potvrdili alebo vyvrátili relevantné tvrdenia sťažovateľky uvedené v jej odvolaní. Z uvedeného dôvodu v napadnutom rozsudku najvyššieho súdu ide podľa mienky sťažovateľky o rozhodnutie nezlučiteľné s požiadavkami vyplývajúcimi zo základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie.

4. Sťažovateľka navrhla vydať tento nález:

„Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/46/2014 z 22. 10. 2015 porušil základné právo sťažovateľa REALINVEST, s. r. o. na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR.

Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/46/2014 z 22. 10. 2015 porušil základné právo sťažovateľa REALINVEST, s. r. o. na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy SR.

Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/46/2014 z 22. 10. 2015 porušil základné právo sťažovateľa REALINVEST, s. r. o. na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/46/2014 z 22. 10. 2015 sa zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Sťažovateľovi sa priznáva náhrada trov právneho zastúpenia...“

II.

5. 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 ktorých prerokovanie 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.

6 O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (porov. napr. I. ÚS 105/06, II. ÚS 66/2011, III. ÚS 155/09, IV. ÚS 35/02).

III.

7. Predmetom sťažnosti je predovšetkým námietka sťažovateľky, že (i) najvyšší súd v napadnutom rozsudku nedal odpoveď ani na jednu právne a skutkovo relevantnú ťažiskovú otázku uvedenú v jej odvolaní proti rozsudku krajského súdu a že (ii) najvyšší súd nepredložil ESD prejudiciálnu otázku tak, ako to navrhovala sťažovateľka.

1. K relevantnej právnej úprave

8. V záujme komplexného pohľadu na problematiku je korektné upozorniť, že problematiku vyrubovania dane alebo rozdielu dane správcom dane v intenciách v rekapitulácii uvedeného skutkového stavu k dnešnému dňu reguluje primárne zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, konkrétne § 68 a nasl. (vyrubovacie konanie), ktorý k 1. januáru 2012 nahradil zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a v ňom v § 38 a nasl. upravené vyrubovacie konanie.

2. Všeobecne k princípom základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie

9. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy 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 vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený.

10. Pri rozhodovaní orgánov verejnej moci (t. j. aj súdov) o právach a povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v konkrétnom právom upravenom procese je nevyhnutné akcentovať princípy demokratického právneho štátu formujúce každé konanie. Tieto princípy nachádzame v ústave v čl. 46 a nasl. (právo na súdnu a inú právnu ochranu), ako aj v čl. 6 ods. 1 dohovoru (právo na spravodlivý proces).

10.1 Článok 46 ods. 1 ústavy je primárnou ústavnou bázou pre zákonom upravené konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky príslušných na poskytovanie právnej ochrany, a tým aj „bránou“ do ústavnej úpravy jednotlivých aspektov práva na súdnu a inú právnu ochranu zakotvených v čl. 46 až čl. 50 ústavy (porov. I. ÚS 117/05). Podľa stálej judikatúry ústavného súdu je účelom práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy), ako aj práva na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 dohovoru) zaručiť každému prístup k súdu, čomu zodpovedá povinnosť všeobecného súdu viazaného procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi, dodržiavanie ktorých je garanciou práva na súdnu ochranu, vo veci konať a rozhodnúť (porov. II. ÚS 88/01).

10.2 Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagovať v súlade

s platným procesným právom (porov. v tomto zmysle IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS 340/04, III. ÚS 32/07), najmä s ustanovením § 157 ods. 2 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov, v ktorom sú upravené náležitosti odôvodnenia rozsudku.

10.3 Súčasťou procesných záruk spravodlivého rozhodnutia, resp. minimálnych garancií procesnej povahy je, ako už bolo uvedené, taktiež právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, a z ktorého musí byť, bez ohľadu na to, či sa odvolací (prípadne dovolací) súd stotožní a inkorporuje odôvodnenie rozhodnutí inštančne nižších súdov, zrejme, že sa zaoberal a vyjadril k esenciálnym otázkam vzťahujúcim sa na ním prejednávanú vec a neuspokojil sa bez ďalšieho so závermi inštančne nižších súdov [porov. napr. Helle v. Fínsko, č. 20772/92, rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

10.4 K čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa pri zákonom (najmä Občiansky súdny poriadok) splnených podmienok na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Občianskeho súdneho poriadku zo strany súdu pri rozhodovaní o splnení podmienok na podanie žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. napr. IV. ÚS 102/08).

10.5 V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na povahu a špecifiká správneho súdnictva podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom

skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (porov. IV. ÚS 127/2012).

3. K nezohľadneniu námietok sťažovateľky a neodpovedaniu na ťažiskové otázky prerokovávanej veci najvyšším súdom

11. Ťažiskovými argumentmi sťažovateľky v súdnom konaní bolo poukázanie na zmluvný vzťah medzi ňou a obchodnými spoločnosťami HELTER, s. r. o., a LOBIG, s. r. o., ako aj na nemožnosť overenia si, či služby dodané sťažovateľke boli dodané uvedenými obchodnými spoločnosťami, resp. akými subdodávateľmi. Sťažovateľka tvrdí, že ani pri bežnej opatrnosti v obchodnom styku nemala ako zistiť mená osôb, ktorá realizovali konkrétne práce.

12. V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porov. Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 - 25 a nasl.).

12.1 Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

12.2 Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom

smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.

12.3 Za relevantné námietky je potrebné považovať všetky námietky účastníka daňového konania, ak sú argumentačne podložené jeho tvrdením opierajúcim sa o zákonné ustanovenia, alebo v nich poukazuje na skutkové súvislosti, z ktorých si vytvoril svoj právny záver (porov. v tomto smere rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 43/2012 z 30. mája 2013, s ktorého závermi smerujúcimi k problematike argumentácie účastníka daňového konania sa ústavný súd stotožňuje).

13. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že daňový úrad v priebehu správneho (daňového) konania, súčasťou ktorého bola vykonaná daňová kontrola, vykonal dokazovanie okrem listinných dôkazov (najmä faktúr a zmlúv) aj dokazovaním vo veci skutočného dodania stavebných prác na zákazkách Bratislavský hrad – suterén a rekonštrukcia Nemocnice s poliklinikou Banská Bystrica, ktoré mala sťažovateľka vykonať pre odberateľa (VÁHOSTAV – SK, a. s.), zisťovaním aj pomocou dožiadania iných správcov dane subdodávateľov pri vykonávaní prác na zákazkách (s. 7 - 10 rozhodnutia daňového úradu č. 9511401/5/681749/2013 z 20. februára 2013), ako aj zohľadnením výpovedí konateľov obchodných spoločností, ktoré boli v rámci faktúr predložených sťažovateľkou uvedené ako subdodávatelia pri uvedených zákazkách.

13.1 Správne orgány v odôvodnení rozhodnutí konštatovali, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že vznikli vážne pochybnosti o tom, že vyfakturované stavebné práce faktúrou č. 2011019 z 29. 11. 2011 od dodávateľa HELTER, s. r. o., a faktúrou č. 2011007 z 30. 11. 2011 od dodávateľa LOBIG, s. r. o., skutočne dodali dodávatelia uvedení na faktúrach, pričom na výzvu daňového úradu sťažovateľka doručila daňovému úradu vyjadrenie. Správne orgány aj na základe vyjadrenia sťažovateľky a ňou predložených dôkazov konštatovali, že sťažovateľka ako daňový subjekt nepredložila počas daňovej kontroly relevantné dôkazy o tom, že práce skutočne dodali dodávatelia uvedení na faktúrach.

13.2 Na uvedené odôvodnenie rozhodnutí a vysporiadanie sa správnych orgánov s námietkami sťažovateľky poukázal v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd (s. 5 a 6 napadnutého rozsudku), ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku reagoval na argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa preukázania dodania služieb dodávateľmi HELTER, s. r. o., a LOBIG, s. r. o.

13.3 S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nevysporiadaní sa s jej námietkami v konaní pred krajským súdom alebo v správnom konaní. Odôvodnenie napadnutého rozsudku a právny názor najvyššieho súdu ústavný súd hodnotí ako ústavne aprobovateľné, logické a materiálne i formálne im nemožno vytknúť nesúlad s princípmi základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy (k čl. 6 ods. 1 dohovoru pozri ďalej závery ústavného súdu).

14. Sťažovateľka taktiež kládla dôraz na argumentáciu, podľa ktorej nezanedbala zásady poctivého obchodného styku, resp. pred súdmi namietala, že súdy nedali odpoveď na otázku, ako mala a mohla konkrétne identifikovať osoby, ktoré práce pre subdodávateľa realizovali. Inak povedané, sťažovateľka tvrdí, že predložila dôkazy na preukázanie tvrdeného a nemala viac ako preukázať skutočnosti, ktoré boli podľa daňového úradu sporné.

14.1 Najvyšší súd v napadnutom rozsudku uviedol, že *„bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní preukázať, s poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku, že sporné faktúry od spoločností LOBIG, s. r. o. a HELTER, s. r. o. boli vystavené na základe dodania služieb, reálne poskytnutých uvedenými spoločnosťami. Správne správca dane skúmal uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Keďže daňovník v tomto zmysle neunesol dôkazné bremeno, nebol úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH. K tomu najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, že znakom jednej zo zásad obchodného práva, t. j. poctivého*

obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Možno preto oprávnené predpokladať, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktoré sú predmetom podnikania spoločnosti. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu spoločnosti chýbali, potom boli (aj s poukazom na zásadu, vyslovenú v ustanovení § 3 ods. 6 prvá veta daňového poriadku) oprávnené pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov, uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom).“.

14.2 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

14.3 Ústavný súd prvotne poznamenáva, že citované ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku upravuje otázku dokazovania v rámci správy daní vykonávanej správcou dane. V procese dokazovania podľa daňového poriadku sa nerozlišuje, či správca daní vykonal úkon z úradnej povinnosti alebo na základe návrhu (§ 3 ods. 5 daňového poriadku). Proces dokazovania súvisí so základnou zásadou správy daní, 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 pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku).

14.4 K dôkaznému bremenu v daňovom konaní existuje bohatá tuzemská aj zahraničná judikatúra, ako aj odborná spisba (k tomu pozri Kobík, J. – Šperl, J. Dokazování v daňovém řízení. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI, 2005. 184 s.; Sochorová, V. Specifika dokazování v daňovém řízení. Praha: C. H. Beck, 2013. 208 s.; všeobecně k daňovému konání pozri Baxa, J. et al. Daňový řád. Komentář. I. a II. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 1793 s.; Kubincová, S. Daňový poriadok. Praha: C. H. Beck, 2015. 750 s.).

14.5 Nejvyšší správní soud České republiky (dále jen „nejvyšší správní soud“), na který je vhodné v tomto momente poukázat, k problematice v rozsudku sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012 uvedol: „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu

případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

14.6 Obdobné (až totožné) závěry nejvyšší správní soud formuloval aj v rozsudku sp. zn. 8 Afs 37/2009 z 30. marca 2010 alebo v rozsudku sp. zn. 1 Afs 25/2012 zo 14. júna 2012 (porov. aj v nich citovanú prejudikaturu).

14.7 Výlučne pre akademické účely a účely právnej komparatistiky je možné poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v Spolkovej republike Nemecko a odkázať na rozhodnutie Spolkového finančného súdu (Der Bundesfinanzhof) V R 48/04 z 19. 4. 2007, v ktorom vyslovil prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní týkajúcom sa DPH v tom zmysle, že daňový subjekt je povinný v rámci svojej povinnosti kooperácie preukázať dôveryhodnosť predkladaných dôkazov (pozri bod 65 uvedeného rozhodnutia; rozhodnutie dostupné na <http://www.bundesfinanzhof.de/>).

14.8 S rovnakou pohnútkou ako v predchádzajúcom bode možno poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v právnej kultúre common law a ako príklad uviesť rozhodnutie Najvyššieho súdu Kanady vo veci Anderson Logging Co. v. The King, [1925] SCR 45, kde Najvyšší súd Kanady prvýkrát determinoval otázku dôkazného bremena na strane daňového subjektu v daňovom (odvolacom) konaní (pozri s. 50 citovaného rozhodnutia dostupného na <http://scc-csc.lexum.com/scc-csc/en/nav.do>; k tomu porov. aj Innes, W. – Moorthy, H. Onus of Proof and Mistical Assumptions: The Role and Evolution of Burden of Proof in Income Tax Appeals. In: Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. 1988, Vol. 46, No. 6. p. 1196).

14.9 Aplikujúc tieto závery na prerokovávanú vec sťažovateľky, je potrebné odkázať aj na ďalšiu zákonnú právnu úpravu vzťahujúcu sa na skutkový stav v sťažovateľkinej veci.

14.10 Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku (účinného v čase výkonu daňovej kontroly a čase rozhodovania daňového úradu) kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,

- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

14.11 V uvádzanom skutkovom stave sťažovateľka na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľmi HELTER, s. r. o., a LOBIG, s. r. o., predložila správcom dane faktúry.

14.12 V tomto smere je potrebné poukázať na čl. 246 smernice Rady 2006/112 ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“), ktorý ukladá daňovému subjektu povinnosť zabezpečiť vierohodnosť pôvodu faktúry („*Po celé obdobie uchovávanía faktúr musí byť zaručená vierohodnosť ich pôvodu a neporušenosť ich obsahu, ako aj ich čitateľnosť*“), teda potvrdenie totožnosti dodávateľa, resp. poskytovateľa alebo vyhotoviteľa faktúry. Tento článok smernice bol transponovaný do právneho poriadku § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a má vplyv napríklad aj na odpočty DPH, ale aj na uvádzaný skutkový stav (v čase rozhodovania daňového úradu bola uvedená povinnosť zabezpečiť vierohodnosť faktúry upravená v § 71 ods. 3 zákona o DPH, pozn.).

14.13 Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu predbežného prerokovania sťažnosti ústavným súdom) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa

rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Podľa § 71 ods. 3 zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu predbežného prerokovania sťažnosti ústavným súdom) zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry.

14.14 V neposlednom rade je možné poukázať na § 70 zákona o DPH, ktorý ukladá (a rovnako ukladal aj v čase rozhodovania daňového úradu) platiteľovi dane povinnosť viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách. Inak povedané, zákon o DPH ukladá daňovému subjektu povinnosť viesť záznamy o tovare a službách a v rámci daňovej kontroly je povinný aj na ich základe preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru a služby.

14.15 Prevedené na skutkový stav v sťažovateľkinej veci, pri vykonaní daňovej kontroly správcom dane bola sťažovateľka povinná preukázať dodanie služby záznamom o dodanej službe (napr. faktúrou alebo inými záznamami). Sťažovateľka na tento účel poukázala na zmluvný vzťah medzi ňou a obchodnými spoločnosťami HELTER, s. r. o., a LOBIG, s. r. o., ďalej predložila faktúry vystavené dodávateľmi HELTER, s. r. o., a LOBIG, s. r. o. V tomto okamihu bolo na správcovi dane, aby v prípade, že mal pochybnosti o pravosti faktúry alebo pochybnosti o iných skutočnostiach súvisiacich s dodanou službou a predkladaným záznamom, konkretizoval svoje zistenia a pochybnosti a výhrady. Daňový úrad tak učinil zaslaním zápisnice č. 9511401/5/3553395/2012 z 29. novembra 2012. Na túto reagovala sťažovateľka doručením vyjadrenia č. 9511401/5/3673431/2012 z 10. decembra 2012.

14.16 Aj po doručení vyjadrenia pretrvávali pochybnosti o subjekte, ktorý skutočne dodal sťažovateľke konkrétne stavebné práce. Tieto pochybnosti daňový úrad zhrnul v protokole o vykonaní daňovej kontroly č. 9511401/5/70637/2013. Protokol bol so sťažovateľkou prerokovaný a doručený jej bol 10. januára 2013. Sťažovateľka reagovala

na protokol vyjadrením doručeným správcovi dane, ktoré bolo zaregistrované pod č. 9511401/5/421157/203. Zároveň daňový úrad oboznámil sťažovateľku so všetkými odpoveďami z dožiadaní od dožiadanych daňových úradov, ktoré boli uskutočnené na účely preverenia skutočností uvedených vo faktúrach predložených sťažovateľkou. O rokovaníach so sťažovateľkou spísal daňový úrad zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9511401/5/22091/2013 z 3. januára 2013 a zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9511401/5/613667/2013 zo 14. februára 2013.

14.17 V tomto momente konania bolo na sťažovateľke, aby v reakcii na protokol o vykonaní daňovej kontroly č. 9511401/5/70637/2013 alebo v reakcii na ústne pojednávania z 3. januára 2013 a 14. februára 2013 preukázala svoje tvrdenia o dodaní služby (prác) konkrétnym dodávateľom aj inými dôkaznými prostriedkami (teda nie len predložením samotnej faktúry) preukazujúcimi jej tvrdenia a vierohodnosť skutočností uvedených vo faktúrach.

14.18 Správne orgány (daňový úrad a finančné riaditeľstvo) vykonali navrhované dôkazy formou dožiadania správnych orgánov o vypočutie svedkov. Po vykonaní týchto dôkazov však daňový úrad a finančné riaditeľstvo vyhodnotili tieto ako nedostatočné na preukázanie pôvodcu dodania služieb (prác) sťažovateľke dodávateľmi HELTER, s. r. o., a LOBIG, s. r. o.

14.19 S týmito závermi sa v konečnom dôsledku stotožnil aj najvyšší súd v napadnutom rozsudku. Podľa ústavného súdu nemožno napadnutému rozsudku v tomto smere vytknúť lakonickosť ani strohosť vo vzťahu k právnej problematike dokazovania v daňovom konaní v spojitosti s vecou sťažovateľky, keďže najvyšší súd výstižne k tejto právnej otázke uviedol svoj právny názor: *„Spoločnosť HELTER, s. r. o. zabezpečila práce prostredníctvom spoločnosti RADA-SK, s. r. o., pričom bývalý konateľ uvedenej spoločnosti uviedol, že oni sami uvedené práce nevykonávali, nakoľko nemali zamestnancov ani mechanizmy, ale ich vykonávali sprostredkovane prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa. Nakoľko spolupracovali s viacerými spoločnosťami, nevedel konkrétne uviesť, pracovníci ktorej spoločnosti práce vykonali. Bývalý konateľ spoločnosti STAKIS, s. r. o. Nitra Juraj Kiss sa vyjadril, že ani táto spoločnosť nemala zamestnancov a stavebné práce dodávala*

prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa, ktorého meno nevedel uviesť. Obdobne spoločnosť LOBIG, s. r. o. mala práce na rekonštrukcii Rooseweltovej NsP Banská Bystrica vykonávať prostredníctvom dodávateľa - spoločnosti WALTHER, s. r. o., ktorého konateľ Miroslav Ďurák uviedol, že ich spoločnosť bola iba sprostredkovateľom prác, ktoré vykonala spoločnosť STAKIS, s. r. o. Konateľ spoločnosti STAKIS, s. r. o. uviedol, že nemá zamestnancov ani mechanizmy a spoločnosť zabezpečovala tieto práce prostredníctvom ďalších subdodávateľov; nevedel konkrétne uviesť, kto práce vykonal.“

14.20 Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je aj z pohľadu už popísaných záverov ústavne udržateľný a neexistuje v tomto smere ústavne relevantný dôvod na vyslovenie porušenia ústavných práv sťažovateľky po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie.

4. K nepredloženiu prejudiciálnej otázky ESD a k porušeniu práva na zákonného sudcu

15. Sťažovateľka namietla, že tým, že najvyšší súd nevyhovel je návrhu na predloženie prejudiciálnej otázky ESD, porušil jej základné právo na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy.

15.1 Podľa čl. 48 ods. 1 ústavy nikoho nemožno odňať jeho zákonnému sudcovi. Príslušnosť súdu ustanoví zákon.

15.2 Princíp zákonného sudcu treba pokladať za celkom neopomenuteľnú podmienku výkonu súdnej moci, keďže na jednej strane dotvára a upevňuje sudcovskú nezávislosť a na strane druhej predstavuje pre účastníka konania záruku, že na rozhodnutie jeho vecí sú povolané súdy a sudcovia podľa vopred ustanovených zásad tak, aby bola zachovaná zásada pevného a náhodného pridelenia súdnej agendy a aby bol vylúčený - pre rôzne dôvody a rozličné účely - výber súdov a sudcov „ad hoc“ (porov. I. ÚS 239/04).

15.3 Právo na zákonného sudcu v zmysle čl. 48 ods. 1 ústavy je potrebné vykladať a uplatňovať aj v kontexte ďalších aspektov práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 dohovoru (porov. I. ÚS 225/03).

15.4 Ústavný súd v minulosti už uviedol, že nepredloženie veci ESD v prípadoch, keď je príslušný súd povinný tak urobiť, môže znamenať odňatie veci zákonnému sudcovi podľa čl. 48 ods. 1 ústavy (porov. IV. ÚS 270/2012, IV. ÚS 299/2012 alebo mutatis mutandis IV. ÚS 206/08).

15.5 Najvyšší súd nevyhovel návrhu sťažovateľky na podanie prejudiciálnej otázky ESD s odôvodnením, že: *„Pokiaľ ide o návrh žalobcu na podanie žiadosti Súdnemu dvoru Európskej únie o rozhodnutie o prejudiciálnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, najvyšší súd tomuto návrhu nevyhovel, nakoľko nebol opodstatnený. Skutočnosť, že žalobca nesúhlasí s aplikovaním právnych noriem správnym orgánom, a následne aj súdom, ešte neznamená, že vo veci je daná potreba stanovenia hraníc aplikácie komunitárneho práva a jeho výkladu. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, právne normy boli aplikované v prejednávacom prípade správne a nevznikli reálne pochybnosti o ich jasnosti a spôsobe uplatňovania.“*

15.6 Sťažovateľka vo svojom návrhu poukázala na ústavným súdom už citovanú smernicu, ktorá bola do právneho poriadku transponovaná aj zákonom o DPH. Ako vyplýva z rozhodnutí správnych orgánov, rozsudku krajského súdu a napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, všetky orgány verejnej moci aplikovali pri svojej rozhodovacej činnosti aj zákon o DPH, jeho ustanovenia vyložili a aplikovali v súlade s ich znením a účelom a nemožno dospieť k záveru, že otázku nepriznania nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty a vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 posúdili ústavne neakceptovateľným spôsobom, resp. spôsobom, ktorý by viedol k pochybnostiam v otázke správneho výkladu a aplikácie tých ustanovení zákona o DPH, ktoré sú transpozíciou ustanovení smernice do právneho poriadku Slovenskej republiky či otázke výkladu samotnej smernice.

15.7 Podľa názoru ústavného súdu neexistuje ani v tejto časti sťažnosti ústavne relevantný dôvod na vyslovenie porušenia základného práva sťažovateľky na zákonného sudcu po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie.

5. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru

16. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru ESĽP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 - 31). Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

16.1 Nasledovaním uvedenej judikatúry ESĽP a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (príp. extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie dane, ktorú bola sťažovateľka povinná platiť na základe daňových právnych predpisov v spojení s jej podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porov. Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd odmieta sťažnosť v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

6. Záver

17. Úloha ústavného súdu sa v konaní podľa čl. 127 ústavy obmedzuje predovšetkým na kontrolu zlučiteľnosti interpretácie a aplikácie zákonov všeobecnými súdmi (vrátane ich procesného postupu) s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (porov. I. ÚS 17/01, II. ÚS 137/08, III. ÚS 328/08, IV. ÚS 11/2010). Skutkové alebo právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly

zo strany ústavného súdu zásadne len v miere posúdenia, či tieto sú zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a teda z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň majú za následok porušenie základného práva alebo slobody (porov. I. ÚS 12/05, II. ÚS 410/06, III. ÚS 119/03, IV. ÚS 238/07).

17.1 Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil v postupe a v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol sťažnosť sťažovateľky podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 19. mája 2016