SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 402/2011-10

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 14. septembra 2011 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti T., s. r. o., zastúpenej advokátom JUDr. J. U., T., vo veci namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1, čl. 142 ods. 1 a 3, čl. 144 ods. 1 a čl. 154c Ústavy Slovenskej republiky, ako aj čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v konaní vedenom Najvyšším súdom Slovenskej republiky pod sp. zn. 4 Sžf 20/2011 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť spoločnosti T., 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.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 24. augusta 2011 doručená sťažnosť spoločnosti T., s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1, čl. 142 ods. 1 a 3, čl. 144 ods. 1 a čl. 154c Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), ako aj čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) v konaní vedenom Najvyšším súdom Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) pod sp. zn. 4 Sžf 20/2011. Sťažnosť bola odovzdaná na poštovú prepravu 23. augusta 2011.

Zo sťažnosti a z pripojených listinných dôkazov vyplýva, že rozhodnutím – dodatočným platobným výmerom Daňového úradu P. (ďalej len „daňový úrad“) sp. zn. 670/230/12237/10/Mar z 18. marca 2010 bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“) za zdaňovacie obdobie august 2007 vo výške 2 024,33 €. Rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) sp. zn. I/226/10084-80454/2010/990618-r zo 16. júla 2010 bolo rozhodnutie daňového úradu potvrdené. Proti rozhodnutiu podala sťažovateľka žalobu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“). Rozsudkom krajského súdu č. k. 13 S 49/2010-109 z 8. marca 2011 bola žaloba zamietnutá. Rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 4 Sžf 20/2011-131 z 31. mája 2011 bol rozsudok krajského súdu potvrdený.

Podľa zistenia najvyššieho súdu daňový úrad vykonal u sťažovateľky za rok 2007 daňovú kontrolu zameranú na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“). Kontrola sa ukončila protokolom z 22. februára 2010, ktorého obsah bol so sťažovateľkou prerokovaný 16. marca 2010. Daňový úrad vykonal rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého považoval za preukázané, že dodávatelia spoločnosti D., s. r. o. (ďalej len „D.“), u ktorej si sťažovateľka objednala reklamnú kampaň v médiách, túto reklamnú kampaň neodvysielali pre sťažovateľku, a preto D. v skutočnosti nedodala objednanú reklamnú kampaň sťažovateľke. Spoločnosť R., s. r. o., majúca licenciu na vysielanie R. D., ktorá podľa tvrdenia sťažovateľky mala reklamnú kampaň odvysielať, sa v sídle zapísanom v obchodnom registri nenachádzala. Konateľ G. F. sa tiež v sídle spoločnosti nenachádzal a zdržiava sa v B., kde prebýva zrejme ako bezdomovec. Z jeho výpovede získanej v ďalšom daňovom konaní vyplýva, že podpísal nejaké doklady za odmenu 5 000 Sk, avšak nikdy nepodnikal a nedisponuje žiadnymi účtovnými dokladmi spoločnosti R., s. r. o. Aj bývalí zamestnanci potvrdili, že konateľa nikdy nevideli. Pokiaľ sťažovateľka tvrdila, že konateľom a riaditeľom bol I. K., treba uviesť, že v skutočnosti vykonával iba funkciu riaditeľa. Z výpovede Z. K. vyplýva, že K. mu mal dať na spálenie účtovné doklady a zmluvy, ku ktorým sa nemá nikto dostať. K. nebolo možné vypočuť na otázku odvysielania reklamy pre sťažovateľku, lebo po ťažkej chorobe 21. februára 2008 zomrel. Konateľ ďalšej spoločnosti S., s. r. o., J. V. potvrdil, že jeho spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť

a o sprostredkovaní odvysielania reklamnej kampane pre sťažovateľku nemal žiadnu vedomosť. Daňový úrad zistil, že J. V. dosiaľ nebol zapísaný ako konateľ v obchodnom registri, pretože ako konatelia sú stále zapísaní M. M. a P. Ž. Na základe uvedeného sú faktúry podpísané osobou, ktorá o akejkoľvek činnosti spoločnosti nemá vedomosť a navyše nie je ani osobou oprávnenou konať v jej mene. Sťažovateľkou označený svedok P. Ž. uviedol, že reklamnú kampaň realizovalo len R. D. Fakturáciu uskutočnila spoločnosť S., s. r. o., ako zmluvný partner R. D. Rozpis spotov v dokumente *„Upresnenie realizácie vysielania reklamných spotov pre firmu T., s. r. o.“* na R. L. a H. F. označil ako chybu, ku ktorej malo dôjsť čerpaním mylných informácií z notebooku zamestnankyne. Zástupca R. L. uviedol, že pre sťažovateľku nebol objednaný žiaden reklamný produkt a nebola pre ňu odvysielaná ani žiadna reklama či spot v uvedenom období. Vzhľadom na uvedené skutočnosti daňový úrad vyhodnotil dôkazy predložené sťažovateľkou ako nedôveryhodné, lebo nepreukazujú po obsahovej stránke, že zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach.

Podľa názoru najvyššieho súdu sa v konaní vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa dane a správcu dane v prípade, že sú pochybnosti o prijatí zdaniteľného plnenia daňovým subjektom, ako aj pochybnosti v osobe dodávateľa, keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania uviedol spochybnené údaje o subdodávateľoch zdaniteľného plnenia, pričom rovnako ako daňový subjekt ani on nevie preukázať dodanie zdaniteľného plnenia daňovému subjektu ako odberateľovi. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za predpokladu dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet ustanovil zákon. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Zo zistení daňového úradu je preukázané, že v tvrdeniach sťažovateľky, ako aj dodávateľa reklamných spotov vznikli nezrovnalosti, keď neboli

uvedené presné údaje o subdodávateľoch reklamných spotov a za subdodávateľov boli označené firmy, ktoré v miestnom zisťovaní popreli, že by reklamné spoty vyhotovili alebo odvysielali, ďalej že za subdodávateľa bola označená spoločnosť, ktorá evidentne nevykonávala žiadnu činnosť (jej zakladateľ a konateľ je bezdomovec, ktorý poprel, že by spoločnosť odvysielala komukoľvek reklamné spoty). Prevádzkovateľ dodávateľa reklamných spotov nesídli na adrese uvedenej v obchodnom registri, nezdržiava sa tam ani konateľ, spoločnosť nekomunikuje s daňovým subjektom a neexistujú medzi ním a dodávateľom žiadne písomné doklady o spolupráci. Ďalej bolo zistené, že spoločnosť dodávateľa mala reklamnú kampaň zabezpečiť podľa mediálneho plánu v sieti súkromných rozhlasových staníc, ale v mediálnom pláne nebol uvedený ani čas a deň ale ani rozhlasová stanica, ktorá by mala reklamnú kampaň vysielať. Na základe týchto skutočností bol záver o tom, že sa zdaniteľné plnenie, ktoré si sťažovateľka uplatnila v daňovom priznaní, neuskutočnilo, dostatočne podložený skutkovými zisteniami a konkrétnymi odkazmi na vykonané dôkazy a ich obsah. Preto aj podľa názoru najvyššieho súdu bolo potrebné dospieť k oprávneným pochybnostiam o uskutočnení zdaniteľných plnení. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. V tejto súvislosti je podstatné, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, lebo je jeho povinnosťou preukázať všetky tvrdené skutočnosti. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet dane. Sťažovateľka ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámená so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov. Dá sa preto oprávnene očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má preukázať pri predpokladanej daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo, a preukázať tiež, kto uvedenú službu skutočne poskytol. Z technického hľadiska bolo na úvahe sťažovateľky, či mala žiadať dodávateľov reklamných spotov o poskytnutie záznamov z odvysielania týchto spotov, alebo zabezpečiť

iným spôsobom dôkazy, ktoré by dostatočne preukázali dodanie objednaných služieb. Nedá sa stotožniť s tvrdením sťažovateľky, podľa ktorej poskytnutie takejto služby nie je možné preukázať. Najvyšší súd skúmal aj lehotu na vykonanie daňovej kontroly a zistil, že táto trvala od 16. marca 2009 do 16. marca 2010, pričom pôvodná šesťmesačná lehota bola riadne predlžená nadriadeným orgánom.

Podľa názoru sťažovateľky došlo k porušeniu označených článkov ústavy a dohovoru.

Hoci sa sťažovateľka v odvolaní podanom proti rozsudku krajského súdu domáhala toho, aby najvyšší súd rozhodol v rámci odvolacieho konania na pojednávaní, nestalo sa tak a k rozhodnutiu došlo bez pojednávania, neverejne a nespravodlivo.

Daňový úrad a žalovaný získali z jedného obchodného prípadu zaplatením dodatočného platobného výmeru dvakrát odvedenú a zaplatenú daň, keďže ju zaplatila tak sťažovateľka, ako aj obchodný partner D.

Sťažovateľke vzniklo zákonné právo odpočítať si daň z reklamnej služby v deň, keď vznikla daňová povinnosť obchodnému partnerovi D. D. pritom príslušné faktúry, ako aj ich úhrady riadne eviduje vo svojom účtovníctve a daň aj priznala a vysporiadala. Existencia nielen účtovného vzťahu, ale aj obchodno-právneho vzťahu a reálnosť obchodov bola preukázaná už pri daňovej kontrole, a to najmä svedeckou výpoveďou a zmluvou o mediálnej spolupráci uzavretou medzi sťažovateľkou a D. Najvyšší súd nezodpovedal základnú otázku, a to, aký konkrétny postup sťažovateľky pri uplatnení nároku na odpočet dane mal byť porušením zákona, a to vrátane údajného neunesenia dôkazného bremena, teda nepreukázania skutočností, ktoré majú vplyv na riadne určenie dane.

Sťažovateľka žiada vydať nález, ktorým by ústavný súd vyslovil porušenie označených článkov ústavy a dohovoru v konaní vedenom najvyšším súdom pod sp. zn. 4 Sžf 20/2011 s tým, aby bol rozsudok z 31. mája 2011 zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Domáha sa aj náhrady trov právneho zastúpenia advokátom vo výške 261,82 €. Napokon požaduje aj odloženie vykonateľnosti rozsudku najvyššieho súdu.

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.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľov. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy, alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, návrhy podané oneskorene, ako aj návrhy zjavne neopodstatnené môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

Sťažnosť treba považovať za zjavne neopodstatnenú.

O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri predbežnom prerokovaní ktorého ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri

uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmavať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je 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. Posúdenie veci všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojvôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

Podľa názoru ústavného súdu rozsudok najvyššieho súdu dostatočným a presvedčivým spôsobom vysvetľuje, prečo nebolo možné sťažovateľkou uplatnený nárok na odpočet dane považovať za súladný so zákonom. Preto v žiadnom prípade nemožno považovať rozsudok najvyššieho súdu za arbitrárny, ale ani za zjavne neodôvodnený. Niet teda ani príčiny na to, aby ústavný súd do týchto záverov zasiahol. Skutočnosť, že posúdenie veci najvyšším súdom nekorešponduje s posúdením sťažovateľky, sama osebe porušenie označených práv nezakladá.

Podstatou nespokojnosti sťažovateľky je skutočnosť, že hoci si reklamné služby objednala a hoci tieto jej boli dodávateľom vyfakturované a ňou uhradené, daňový úrad a žalovaný napriek tomu tvrdia, že odpočet dane vykonala protiprávne, pretože v skutočnosti dodávateľ poskytnutie reklamných služieb nezabezpečil (reklamné spory neboli v skutočnosti odvysielané), a preto neprávom účtoval za tieto služby cenu vrátane dane.

Z pohľadu ústavného súdu je potrebné uviesť, že nemožno mať výhrady proti argumentácii najvyššieho súdu, ktorý vychádzajúc z právnej skutočnosti, že dôkazné bremeno zaťažovalo sťažovateľku, uzavrel, že sťažovateľka nepreukázala, že platila za služby naozaj poskytnuté, a preto odpočet dane v tejto súvislosti nemohol obstáť.

Ústavný súd považuje za potrebné poukázať aj na to, že sťažovateľka namieta porušenie čl. 48 ods. 2 ústavy v súvislosti s tým, že napriek jej žiadosti vyslovenej v odvolaní najvyšší súd rozhodol v odvolacom konaní bez nariadenia pojednávania.

Najvyšší súd sa v tejto súvislosti dovoláva ustanovenia § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, podľa ktorého odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prerokovanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné, vo veciach podľa § 250i ods. 2 alebo ak vykonáva dokazovanie.

Treba konštatovať, že hoci sťažovateľka namieta rozhodnutie o odvolaní bez nariadenia pojednávania, vôbec neuvádza, v čom konkrétne vidí nesúlad tohto postupu s citovaným ustanovením. Za situácie, keď krajský súd konajúci v prvom stupni rozhodol na pojednávaní, na ktorom sťažovateľka mala možnosť uplatniť všetky podľa nej podstatné námietky, resp. v odvolacom konaní sa mohla vyjadriť písomne, pričom k doplneniu dokazovania v odvolacom konaní nedošlo, nemožno takýto postup najvyššieho súdu považovať za protiústavný.

Berúc do úvahy uvedené skutočnosti ústavný súd rozhodol tak, ako to vyplýva z výroku tohto uznesenia.

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

V Košiciach 14. septembra 2011