

KVALITATÍVNA STRÁNKA SPOCHYBNENIA DAŇOVÝCH TRANSAKCIÍ SPRÁVCOM DANE – PREUKAZOVANIE EXISTENCIE ZDANITEĽNÉHO PLNENIA A NEDOSTATKY NA STRANE TRETIEHO SUBJEKTU

I. Až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarováných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane založené na indíciách a domnienkach. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.

II. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkolvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.

(Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022)

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ladislava Duditša (sudca spravodajca), sudkyne Jany Baricovej a sudcu Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **P. H.**, zastúpeného advokátskou kanceláriou Burian & partners, s. r. o., Vojtecha Tvrdého 1, Žilina, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Martin Burian, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk88/2019 z 30. júna 2021 takto

r o z h o d o l :

1. Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 88/2019 z 30. júna 2021 **bolo porušené** základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.
2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžfk 88/2019 z 30. júna 2021 **zrušuje** a vec **vracia** na ďalšie konanie Najvyššiemu správne mu súdu Slovenskej republiky.
3. Najvyšší súd Slovenskej republiky **je povinný** nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume **460,90 eur** a zaplatiť ich jeho právne mu zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Ústavnej sťažnosti vo zvyšnej časti **nevyhovuje**.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ podnikajúci pod obchodným menom P. H. sa ústavnou sťažnosťou doručenu ústavnému súdu 22. septembra 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho 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“) označeným v záhlaví tohto nálezu, ktorým bola zamietnutá jeho kasačná sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline (ďalej len „krajský súd“) č. k. 31 S 56/2018-119 z 22. mája 2019. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie a priznať mu primerané finančné zadosťučinenie v sume 15 000 eur.
2. Z ústavnej sťažnosti a príloh pripojených k ústavnej sťažnosti sťažovateľom vyplýva nasledujúci stav veci: Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) ako príslušný správca dane vykonal u sťažovateľa kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie marec 2016 a na základe zistení vydal 18. októbra 2017 rozhodnutie, ktorým sťažovateľovi určil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 v sume 74 989,20 eur a znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016 zo sumy 97 707,23 eur na sumu 22 718,03 eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).
3. Sťažovateľ podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný správny orgán“ alebo „finančné riaditeľstvo“) ako odvolací orgán rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo rozhodnutím zo 16. apríla 2018.
4. Správnu žalobou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Krajský súd žalobu zamietol rozsudkom č. k. 31 S 56/2018-119 z 22. mája 2019 s odôvodnením, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu považuje za zákonné, pretože konanie, ako aj rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) a s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“).
5. Proti tomuto rozsudku sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú, pretože dospel k záveru, že krajský súd sa s prejednávanou vecou

dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové a právne závery.

II.

Argumentácia sťažovateľa

6. Ústavný súd zo sťažovateľom vznesených námietok proti napadnutému rozsudku vyselektoval ako ústavnoprávne relevantnú nasledujúcu argumentáciu sťažovateľa:

a) porušenie práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré podľa sťažovateľa vykazuje znaky arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jeho zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ako aj v predchádzajúcich konaniach, na ktoré nedostal odpovede;

b) odklon od ustálenej súdnej praxe najvyššieho súdu, ako aj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“) bez toho, aby najvyšší súd tento odklon náležite odôvodnil;

c) nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľom, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na odpočítanie DPH.

III.

Vyjadrenia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a zúčastnenej osoby a replika sťažovateľa

7. Vzhľadom na to, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané v správnom súdnictve, ktorého výkon prešiel z najvyššieho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“), vyzval ústavný súd na vyjadrenie k prijatej ústavnej sťažnosti sťažovateľa predsedu najvyššieho správneho súdu. Ten v písomnom vyjadrení zrekapituloval základné a zásadné body odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a v tejto súvislosti konštatoval, že bol dodržaný štandard dôkazného bremena a jeho rozloženia medzi daňový subjekt a finančnú správu dlhodobo používaný v judikatúre kasačného súdu. Navrhol, aby ústavnej sťažnosti nebolo vyhovené.

8. Finančné riaditeľstvo sa k ústavnej sťažnosti písomne vyjadrilo ako zúčastnená osoba. Nepriзнание práva na odpočítanie DPH považuje za oprávnené, nestotožňuje sa s argumentáciou sťažovateľa a uvádza, že správne súdy, ako aj orgány finančnej správy sa vysporiadali s námietkami sťažovateľa, uviedli relevantné právne normy a na ne nadväzujúce úvahy, na základe ktorých vo veci rozhodli. Finančné riaditeľstvo vo vyjadrení k ústavnej sťažnosti neformulovalo návrh, ako má ústavný súd rozhodnúť vo veci samej, z obsahu vyjadrenia však nepochybne vyplýva, že sa prikláňa k nevyhovaniu ústavnej sťažnosti.

9. Ústavný súd zaslal sťažovateľovi vyjadrenia najvyššieho správneho súdu aj zúčastnenej osoby na zaujatie stanoviska, ak to bude považovať za potrebné. Sťažovateľ repliku nepodal.

10. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s podaniami účastníkov a ich prílohami dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

IV.

Posúdenie vecí ústavným súdom

11. Podstatným dôvodom zamietnutia práva sťažovateľa na odpočítanie DPH orgánmi finančnej správy bol záver, že sťažovateľ nepreukázal, že k dodaniu tovaru zo strany konkrétneho dodávateľa došlo, preto správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH z predmetných zdaniteľných obchodov. Správca dane dospel k záveru, že zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru, v dôsledku čoho nevznikla ani daňová povinnosť, a preto nevzniklo právo na odpočítanie DPH. Z hľadiska naplnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty je totiž potrebné, aby daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie DPH predložil dôkazy preukazujúce skutočné naplnenie hypotézy citovanej právnej normy. Správca dane vychádzal z toho, že dostatočným spôsobom spochybnil dôkazy sťažovateľa ako daňového subjektu, v dôsledku čoho malo dôjsť k presunu dôkazného bremena na sťažovateľa.
12. Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených identifikoval, že podstatou argumentácie sťažovateľa v správnom súdnom konaní boli okolnosti súvisiace s posúdením skutočností vzťahujúcich sa na uskutočnenie zdaniteľného plnenia ako jedného zo základných predpokladov na odpočítanie DPH a tiež posúdenie kľúčovej právnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena, t. j. kto bol s ohľadom na danú procesnú situáciu nositeľom dôkazného bremena. Ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší súd na tieto otázky neposkytol ústavne súladné odpovede a z napadnutého rozhodnutia je navyše prima facie zrejmé, že najvyšší súd vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa napadnuté rozhodnutie odôvodnil nedostatočným spôsobom.

IV.1. Všeobecne k rozloženiu a presunu dôkazného bremena v procesoch pri správe daní:

13. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva často náročné a pomerne nejednoznačné. Dôkazné bremeno sa v daňovom konaní presúva medzi daňovým subjektom a správcou dane, pričom v určitej fáze konania ho vždy môže niesť iba jeden z nich. Dôkazné bremeno najprv zaťažuje daňový subjekt a až potom správcu dane. Táto špecifická koncepcia dokazovania priamo nadväzuje na podstatu daňového konania, v ktorom je skutkovým základom tvrdenie daňového subjektu o jeho daňovej povinnosti.

14. Neúmerné prenášanie dôkazného bremena na daňový subjekt zo strany orgánov finančnej správy je potrebné považovať za ústavne neudržateľný postup. Neprimerané dôkazné bremeno sa môže prejavovať v dvoch rovinách, a to (i) zaťažením daňového subjektu predkladaním dôkazov nad rozsah nevyhnutne postačujúci na preukázanie rozhodujúcich skutočností alebo (ii) požiadavkou na preukázovanie takého okruhu skutočností, ktoré netvorí dôkazné bremeno daňového subjektu. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať. Od daňového subjektu možno na daňové účely požadovať štandardné a v obchodnej praxi obvyklé dôkazy, pri ktorých je rozumné predpokladať, že ich daňový subjekt bude uchovávať; samozrejme, musí ísť o dôkazy, ktoré sú postačujúce na preukázanie skutočného dodania tovaru, ktoré sa javí ako dostatočne pravdepodobné.

15. Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť

daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

16. Ak daňový subjekt preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil všetky zákonom požadované doklady viažuce sa na neho, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. probatio diabolica). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Dôkazné bremeno teda nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek, skutočností, t. j. vrátane tých, ktoré je povinný predložiť iný subjekt.

17. Ak u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie alebo iných daňovo významných dokladov, alebo podvodného konania dodávateľov alebo odberateľov daňového subjektu, ktoré mu nemožno s poukazom na judikatúru súdneho dvora pripísať, táto skutočnosť nemôže byť pripísaná na úkor kontrolovaného daňového subjektu, ktorý na to nemá vplyv. Kontrolovaný daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov alebo odberateľov by si mal nadštandardne zabezpečiť dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude dokumentácia riadne vedená, prípadne že ide o karuselový podvod, o ktorom nemohol mať vedomosť.

IV.2. Posúdenie námietok sťažovateľa vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena v jeho veci:

18. Z napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu nevyplýva, ako najvyšší súd vyhodnotil námietky sťažovateľa vzťahujúce sa na posudzovanie dôkazov produkovaných sťažovateľom v daňovom konaní a spôsob ich spochybnenia orgánmi finančnej správy, resp. prečo tieto považovali sťažovateľom predložené dôkazy o dodaní tovaru za nedostatočné na preukázanie jeho nároku na odpočítanie DPH.

19. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže takýto výklad by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je na správcovi dane, aby bol skutkový stav zistený presne a úplne, a od neho závisí, aké dokazovanie na tento účel vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. V tejto súvislosti je potrebné poukázať tiež na to, že hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 10 Šzfk 44/2019 z 24. novembra 2020; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Šzfk 22/2019 z 26. mája 2020; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 6 Šzfk 40/2018 z 3. septembra 2019; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Šzfk 16/2018 z 13. septembra 2019). Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu

nemôže byť a nie je nadradený nad dodržiavaním a rešpektovaním práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (I. ÚS 241/07).

20. Z už uvedeného vyplýva, že až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovanych zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru.

21. Je potrebné pripomenúť procesnoprávny pohľad na správnu aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak správca dane vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovanych zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Iba samotné spochybnenie deklarovanych plnení bez reálne existujúceho reálneho základu vytvoreného správcom dane je nutné považovať za neakceptovateľné. V rámci postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku teda správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť „zdroje“ svojich pochybností (NAĎ, P. Poznámka k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Šzfk/44/2019 z 24. novembra 2020. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2021, č. 2, s. 41.).

22. Z obsahu napadnutého rozhodnutia vyplýva, že daňové orgány vo veci sťažovateľa zamerali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu (personálne a technické kapacity jeho dodávateľa), pričom podľa tvrdenia sťažovateľa nezohľadnili predložené dôkazy týkajúce sa priamo deklarovanej dodávky tovaru medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom. K tomuto rozporu sa najvyšší súd nevyjadril. Správne súdy sa stotožnili s obvyčajným konštatovaním daňových orgánov, že dodávateľ sťažovateľa nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie fakturovaného plnenia, na základe čoho dospeli k záveru o nedodaní tovaru.

23. Ústavný súd k otázke rozloženia dôkazného bremena pri preukazovaní nároku na odpočet DPH v kontexte pochybností správcu dane judikoval, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládavacej a zásady prejednávacej (I. ÚS 377/2018).

24. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí splňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom. V tejto

súvislosti ústavný súd označil za ústavne konformné také východisko, podľa ktorého dôkazné bremeno prechádza na daňový subjekt v prípade, ak správca dane preukázateľným spôsobom spochybni uskutočnenie zdaniteľných plnení. Súdny v správnom súdnictve sú v takom prípade oprávnené verifikovať dôkazy vykonané v procese správy daní z toho hľadiska, či dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal pri spochybnení dôkazov daňového subjektu (a teda reálnej existencie zdaniteľného plnenia), nie sú pochybné a či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému dospel orgán finančnej správy (m. m. II. ÚS 705/2017).

25. Z obsahu administratívnych rozhodnutí, ako sú zhrnuté v rozsudku najvyššieho súdu, je na prvý pohľad zrejmé, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali, podobne ani správne súdy na námietky sťažovateľa v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď.

26. Na tomto mieste je potrebné nadviazať na východiská, ktoré majú korene v „staršej“ judikatúre najvyššieho súdu a ktorých aktuálnosť pretrváva, podľa ktorých je dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt, jasne limitované § 24 ods. 1 daňového poriadku (pôvodne § 29 ods. 8 predchádzajúceho daňového poriadku, pozn.), ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 6 Sžf 10/2012 z 28. novembra 2012).

27. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti explicitne argumentoval judikatúrou najvyššieho súdu, od ktorej sa podľa jeho názoru krajský súd odchýlil. Z pohľadu ústavného súdu sú relevantné závery z rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, podľa ktorého v otázke obstarania tovaru dodávateľom daňového subjektu, resp. subdodávateľmi jeho dodávateľa ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. 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. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

28. Sťažovateľ označil aj rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011, v ktorom sa najvyšší súd odmietol stotožniť so záverom o neunesení dôkazného bremena daňovým subjektom, ktorý bol vyvodzovaný z toho, že daňový subjekt nepreukázal skutočnosti týkajúce sa samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Podľa najvyššieho súdu skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovým opisom druhu a ceny pri dodaných službách a tovaroch od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia, od následného forenzného dokazovania. V prípade,

ak správca dane pričíta daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, ide o postup v rozpore so zákonom.

29. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na rozsudok súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

30. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkol'vek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.

31. V posudzovanej veci najvyšší súd vychádzal z toho, že priamy dodávateľ sťažovateľa (spoločnosť E.) nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na to, aby dokázal zabezpečiť fakturované plnenia, čo podľa kasačného súdu predstavuje významnú indíciu, ktorá je spôsobilá spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že sa fakturované obchody reálne uskutočnili tak, ako je deklarované na faktúre, a to najmä vo vzťahu k osobe, ktorá je na faktúre uvedená ako dodávateľ sťažovateľa.

32. Nedostatočné personálne a pracovné kapacity dodávateľa daňového subjektu môžu za určitých okolností predstavovať indíciu, resp. operatívnu informáciu k ďalšiemu vyšetrovaniu a preverovaniu reálnosti zdaniteľného plnenia, avšak táto skutočnosť nie je sama osebe spôsobilým dôkazom o fiktívnosti zdaniteľných transakcií. U dodávateľa môžu nastať rôzne situácie, ako napríklad nelegálne zamestnávanie, zabezpečenie externých spolupracovníkov bez zmluvného základu, zapojenie rodinných príslušníkov, faktické využitie inej spoločnosti, čo sú skutočnosti mimo kontrolovaného daňového subjektu, pretože sú v plne režii jeho dodávateľa.

33. Je neprípustné, aby si daňové orgány týmto spôsobom kompenzovali dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu, a nie domnienky daňového orgánu.

34. Nie je vylúčené, aby určitá informácia majúca povahu indície mohla byť za istej konštelácie považovaná za nepriamy dôkaz. V prípade nepriamych dôkazov je možné dospieť k záveru o neexistencii zdaniteľného plnenia, avšak len v prípade, že tieto nepriame dôkazy vylučujú akýkoľvek iný priebeh skutkového deja a tvoria súvislú, logickú, uzatvorenú a ničím nenarušenú sieť dôkazov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú a nadväzujú na seba, t. j. jednoznačne vedú k záveru o fiktívnosti zdaniteľného plnenia.

35. Závery najvyššieho súdu odobrujúce postup správcu dane bez odpovede na konkrétne námietky sťažovateľa sú v konflikte s judikatúrnymi východiskami rozhodovacej činnosti súdneho dvora, podľa ktorých daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon práva na odpočítanie DPH, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi (rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcamp, C 277/14, bod 52).

36. Keďže predloženie takýchto dodatočných dokladov nie je upravené v čl. 178 písm. a) smernice o DPH a môže sa neprímeraným spôsobom dotknúť výkonu práva na odpočítanie, ako aj zásady neutrality, príslušný vnútroštátny daňový orgán nemôže vo všeobecnosti vyžadovať takéto predloženie. Zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému DPH členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné (rozsudok súdneho dvora zo 4. júna 2020 vo veci SC C.F. SRL, C 430/19). V tomto prejudiciálnom konaní sa riešila otázka totožná s vecou, ktorá je predmetom ústavnej sťažnosti, t. j. situácia, keď dodávatelia daňového subjektu nemali technickú a logistickú spôsobilosť poskytovať služby, ktoré fakturovali daňovému subjektu (bod 14 citovaného rozsudku).

IV.3. K nedostatočnému odôvodneniu kasačného rozhodnutia:

37. Súčasťou a účelom práva na obhajobu v daňových veciach je podľa judikatúry súdneho dvora pravidlo, že príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, sa musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, ako aj to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti (rozsudok súdneho dvora zo 16. októbra 2019 vo veci Glencore Agriculture Hungary, C 189/18). Porušenie práva na obhajobu vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (rozsudok súdneho dvora z 3. júla 2014 vo veci Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C 129/13 a C 130/13).

38. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že obsahom práva na spravodlivé súdne konanie nie je záruka, že rozhodnutie súdu bude spĺňať očakávania a predstavy strany konania. Podstatou je, aby postup súdu bol v súlade so zákonom, aby bol ústavne akceptovateľný a aby jeho rozhodnutie bolo možné kvalifikovať ako zákonné, preskúmateľné a nearbitrárne (I. ÚS 50/04, III. ÚS 162/05, IV. ÚS 410/2011).

39. Podľa konštantnej judikatúry najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít tiež platí, že súd nie je povinný reagovať na všetky argumenty strán konania, ale len na tie, ktoré majú pre rozhodnutie sporu podstatný a rozhodujúci význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu [rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) Ruiz Torija v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – A, s. 12, § 29, Hiro Balani v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – B, Georgiadis v. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins v. Francúzsko z 19. 2. 1998;

rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, III. ÚS 191/2013 a pod.]. Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06).

40. Najvyšší súd podľa názoru ústavného súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany, ktorá sa mala sťažovateľovi poskytnúť v daňovom a správnom súdnom konaní, a vôbec nereagoval ani na podstatné námietky sťažovateľa.

41. Podstatnú časť odôvodnenia napadnutého rozsudku tvorí rekapitulácia priebehu administratívneho a súdneho konania, v nich vydaných rozhodnutí a podaní účastníkov konania. Samotné meritórne odôvodnenie rozsudku, teda časť, v ktorej najvyšší súd vyslovuje vlastný názor na vec a robí skutkové a právne závery, tvorí tri krátke odseky (body 22 až 24). V bode 22 najvyšší súd prezentuje úvahy vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena, v bode 23 podáva stručný výklad hmotnoprávnej úpravy a v bode 24 sa zaoberá procesnou nemeritórnou otázkou, ktorá vznikla až pred správnym súdom (nesúlad ústneho odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu s jeho písomným vyhotovením). Aj stručné odôvodnenie rozhodnutia môže byť ústavne udržateľné, ale to len za podmienky, ak dáva odpoveď na všetky podstatné námietky. To však v posudzovanej veci neplatí. Meritórne odôvodnenie neobstojí z hľadiska kvantitatívneho, keďže nedáva odpoveď na všetky relevantné námietky vznesené sťažovateľom, ale ani po kvalitatívnej stránke. Stručné odôvodnenie nereaguje na podstatu námietok sťažovateľa, ktorému sa má poskytnúť ochrana, a to na rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávnych podmienok na vznik nároku na odpočítanie DPH.

42. Najvyšší súd v plnom rozsahu prevzal závery preskúmaného rozhodnutia krajského súdu, čo sa týka skutkových zistení, ako aj právneho posúdenia, pričom vlastné právne odôvodnenie záverov prezentoval v minimálnom rozsahu a povrchným spôsobom. S argumentáciou sťažovateľa sa nevysporiadal ani len formálne, pričom neprezentoval vlastné závery ako výsledok konfrontácie záverov krajského súdu a námietok sťažovateľa. Písomné vyhotovenie rozsudku najvyššieho súdu neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre jeho rozhodnutie. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov daňových orgánov a krajského súdu bez toho, aby sťažovateľ dostal odpoveď na viaceré podstatné žalobné a kasačné námietky.

43. Z napadnutého rozsudku predovšetkým nevyplýva, ako najvyšší súd posúdil v konfrontácii s konkrétnymi námietkami sťažovateľa správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v neprospech sťažovateľa, t. j. na základe akých dôkazov došlo k relevantnému spochybneniu deklarovaneho zdaniteľného plnenia a vyvráteniu dôkazov predložených sťažovateľom ako daňovým subjektom, ako ani to, ako bolo prihliadané na dôkazy prezentované v prospech sťažovateľa.

44. Sťažovateľ namietal, že správne súdy sa odklonili od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom vo svojej argumentácii podrobne poukazoval na konkrétne rozhodnutia, ku ktorým najvyšší súd nezaujal žiadne stanovisko. Išlo pritom o judikatúru, ktorá v značnej miere podporovala argumentáciu sťažovateľa súvisiacu s jeho dôkaznou povinnosťou, ako aj to, že skutočnosti majúce pôvod v iných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch nemôžu byť rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie. Pritom požiadavka na dôkladné odôvodnenie odklonu od ustálenej súdnej praxe

nie je len produktom vytvoreným judikatúrou ústavného súdu, ale je normovaná zákonom (§ 139 ods. 3 Správneho súdneho poriadku).

45. Ak sa dopustil vady skôr rozhodujúci orgán verejnej moci, tak inštančne nadriadený orgán, resp. orgán rozhodujúci o opravnom prostriedku je povinný túto vadu odstrániť tým spôsobom, že napravi nedostatky v rámci svojej prieskumnej právomoci, či už vo forme kasácie, alebo revízie nezákonného rozhodnutia.

46. Ústavný súd s ohľadom na už prezentované východiská a konkrétne zistenia konštatuje, že najvyšší súd neposkytol sťažovateľovi napadnutým rozhodnutím náležitú súdnu ochranu, pretože rezignoval na svoju úlohu odpovedať na všetky relevantné argumenty prezentované v kasačnej sťažnosti. Najvyšší súd nereflektoval dostatočne vlastnú judikatúru a judikatúru najvyšších súdnych autorít a nevyjadril sa k zásadnej otázke dôkazného bremena a jeho presunu v konkrétnych okolnostiach sťažovateľovej veci. Takisto nereagoval na námietky rozporu rozsudku krajského súdu s judikatúrou najvyšších súdnych autorít. Neposkytnutím odpovede na zásadné a podstatné námietky zasiahol do práva sťažovateľa na súdnu ochranu.

47. Po posúdení všetkých okolností preto ústavný súd dospel k záveru, že napadnutým rozsudkom, ktorým najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, bolo porušené základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (bod 1 výroku nálezu), a preto bolo potrebné pristúpiť v zmysle čl. 127 ods. 2 prvej vety ústavy a jemu zodpovedajúceho § 133 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj k zrušeniu napadnutého rozsudku (bod 2 výroku nálezu). Vzhľadom na presun výkonu správneho súdnictva rozhodol ústavný súd, že sa vec vracia na ďalšie konanie najvyššiemu správne súdu.

48. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd uvádza, že jeho obsahom je ochrana práva na prístup k súdu vo veci, v ktorej rozhodoval orgán verejnej moci. Toto právo napadnutým rozhodnutím porušené nebolo, preto ústavnej sťažnosti v tejto časti nebolo možné vyhovieť.

49. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru ESLP, podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikovateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky veľkej komory ESLP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29 alebo Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné. V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľovi neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale vyrubili mu daň, ktorú bol povinný platiť na základe platných právnych predpisov. Nedošlo teda k uloženiu sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj v tejto časti ústavnej sťažnosti nevyhovet (II. ÚS 705/2017, II. ÚS 104/2019).

IV.4. K ďalšiemu postupu najvyššieho správneho súdu po vrátení veci:

50. Úlohou najvyššieho správneho súdu v ďalšom konaní bude vo veci opätovne rozhodnúť v súlade s právnym názorom ústavného súdu. Bude sa musieť v novom rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadať s podstatnými námietkami sťažovateľa vo vzťahu k preukazovaniu uskutočnenia zdaniiteľného plnenia a predovšetkým posúdiť, či nedošlo k neúmernému presunu dôkazného bremena na sťažovateľa, t. j. či zo strany orgánov finančnej správy došlo

k preukázateľnému spochybneniu dodania tovaru, eventuálne preukázaniu vedomej účasti sťažovateľa na podvodných schémach poznačených daňovým únikom. V prípade zistenia objektívne podložených pochybností správcu dane je potrebné verifikovať, či tieto boli oznámené sťažovateľovi a či sa mu vytvoril procesný priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021).

51. Požiadavkám základného práva na súdnu ochranu zodpovedá aj úloha najvyššieho správneho súdu argumentačne sa vyrovnáť s relevantnou (odlišnou) judikatúrou, na ktorú poukazoval sťažovateľ, a preto najvyšší správny súd bude musieť zaujať stanovisko k tomu, či judikatúru označenú sťažovateľom v jeho argumentácii možno považovať za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu vo vzťahu k riešenej matérii týkajúcej sa merita veci a či je aplikovateľná na prípad sťažovateľa, prípadne dôsledne odôvodniť prípadný odklon od nej v intenciách § 139 ods. 3 Správneho súdneho poriadku.

52. Posúdenie relevantnosti a dôvodnosti námietok sťažovateľa sa týka aj otázky, či hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi nevykazuje zjavný exces (extrémny rozpor medzi vykonanými dôkazmi a skutkovými zisteniami), t. j. či sa uskutočnilo v súlade s ústavnoprávnymi štandardmi (IV. ÚS 607/2021, IV. ÚS 477/2020), podľa ktorých možno záver o prípadnom neunesení dôkazného bremena sťažovateľa ako výsledku procesu hodnotenia dôkazov považovať za ústavnoprávne udržateľný. Pritom je potrebné dôsledne rozlišovať, čo tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu a čo má povinnosť preukazovať správca dane. Z každého rozhodnutia musí vyplývať, ktoré skutočnosti možno považovať za preukázané a ktoré nie a ako boli vyhodnotené predložené dôkazy a akými úvahami sa riadil príslušný orgán verejnej moci pri ich hodnotení.

V.

Primerané finančné zadost'učinenie

53. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti žiadal o priznanie primeraného finančného zadost'učinenia vo výške 15 000 eur, dôvodiac tým, že „s akcentom na závažnosť porušenia práva sťažovateľa na súdnu ochranu, resp. spravodlivý súdny proces, a to aj s poukazom na porušenie princípu právnej istoty, ako aj výšky určeného rozdielu v sume nadmerného odpočtu DPH, možno uvedenú sumu predstavujúcu finančnú satisfakciu za porušenie práva sťažovateľa a priori považovať za adekvátnu“.

54. Ústavný súd predovšetkým považuje dôvody, ktorými sťažovateľ odôvodňuje priznanie primeraného finančného zadost'učinenia za príliš všeobecné, čo nezodpovedá požiadavkám vyplývajúcim z § 123 ods. 2 zákona o ústavnom súde. Navyše priznanie primeraného finančného zadost'učinenia prichádza do úvahy najmä v prípadoch, keď vzhľadom na charakter porušenia základných práv a slobôd sťažovateľa nie je možné zaistiť úplnú nápravu zrušením rozhodnutia a rozhodnutie ústavného súdu konštatujúce porušenie základných práv a slobôd sťažovateľa nepredstavuje ani v kombinácii s ďalšími opatreniami na zabránenie pokračovania v porušovaní ústavných práv v budúcnosti dostatočnú nápravu zisteného porušenia ústavnosti.

55. Odhliadnuc od absencie riadneho odôvodnenia návrhu na priznanie finančného zadost'učinenia, ústavný súd považuje zrušenie napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu a vrátenie veci na ďalšie konanie za dostatočné poskytnutie ochrany porušenia označených práv (I. ÚS 402/08), a preto návrhu na priznanie primeraného zadost'učinenia ústavnej sťažnosti nevyhovel (bod 4 výrokovej časti nálezu).

VI.

Trovy konania

56. Podľa § 73 ods. 3 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uznesením uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania alebo štátu trovy konania.

57. Z obsahu spisu vyplýva, že sťažovateľ má nárok na náhradu trov konania pozostávajúcich z dvoch úkonov právnej služby. Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa ústavný súd vychádzal z príslušných ustanovení vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Základná sadzba odmeny za úkon právnej služby uskutočnený v roku 2021 je v sume 181,17 eur a hodnota režijného paušálu je v sume 10,87 eur.

58. Trovy právneho zastúpenia pozostávajú z dvoch úkonov právnej služby v roku 2021 (prevzatie zastupovania vrátane prvej porady s klientom, podanie ústavnej sťažnosti), čo spolu s náhradou podľa § 16 ods. 3 vyhlášky ($2 \times 10,87$ eur) predstavuje sumu 384,08 eur, k čomu treba podľa § 18 ods. 3 vyhlášky pripočítať DPH v sume 76,82 eur. Spolu ide o sumu 460,90 eur, ktorú je najvyšší súd povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu sťažovateľa.