



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 487/2015-12

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 18. novembra 2015 predbežne prerokoval sťažnosť [REDACTED], právne zastúpeného advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Gelnická 33, Košice, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 78/2013 z 26. novembra 2014 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť [REDACTED] o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 12. februára 2015 doručená sťažnosť [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), na rovnosť

účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 78/2013 z 26. novembra 2014 (ďalej len „namietaný rozsudok“).

2. Z obsahu sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ bol v procesnom postavení žalobcu účastníkom konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1020506/1/1105122/2012/5193-r z 13. augusta 2012, ktorými potvrdilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín (ďalej len „daňový úrad“) č. 9311401/5/221150/2012 z 3. mája 2012 (ďalej len „dodatočný platobný výmer“), ktorým uložil sťažovateľovi povinnosť zaplatiť rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 58 174,99 €.

3. Predmetná vec bola vedená Krajským súdom v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“), ktorý rozsudkom sp. zn. 13 S 119/2012 z 15. mája 2013 žalobu zamietol. O odvolaní sťažovateľa rozhodol najvyšší súd rozsudkom napadnutým touto sťažnosťou tak, že potvrdil prvostupňový rozsudok krajského súdu. Podľa názoru sťažovateľa najvyšší súd, ktorý odobril závery krajského súdu, dospel k nesprávnym záverom, keď postup a rozhodnutie daňového úradu, ako aj postup a rozhodnutie finančného riaditeľstva považoval za správne a zákonné. Sťažovateľ zároveň namietal aj nedostatočné odôvodnenie rozsudku krajského súdu a rozsudku najvyššieho súdu, pretože podľa neho sa krajský súd ani najvyšší súd nevysporiadal s jeho podstatnými argumentmi uvedenými v žalobe, resp. v odvolaní proti rozsudku krajského súdu.

4. Sťažovateľ v sťažnosti atakuje právne závery, na ktorých stojí namietaný rozsudok najvyššieho súdu, a tvrdí, že namietaný rozsudok najvyššieho súdu porušuje jeho označené práva. Argumentuje tým, že finančné riaditeľstvo potvrdilo prvostupňové rozhodnutie daňového úradu na základe právnych záverov prvýkrát použitých až v jeho rozhodnutí,

čím mal byť porušený ústavný princíp podľa čl. 48 ods. 2 ústavy vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam a k vykonaným dôkazom. Sťažovateľ tvrdí, že opísaným postupom malo byť sťažovateľovi odopreté právo na spravodlivý proces a právo na účinné prostriedky nápravy podľa príslušných článkov dohovoru. Vychádzajúc z uvedeného bol toho názoru, že správca dane sa nedostatočne vysporiadal s vykonanými dôkazmi v konaní pred správny orgánom prvého stupňa, preto druhostupňový správny orgán pochybil, keď ich hodnotil namiesto prvostupňového orgánu, pretože opísaným postupom podľa názoru sťažovateľa nemohlo dôjsť k zhojeniu vady v postupe prvostupňového orgánu, preto rozhodnutie finančného riaditeľstva považoval za nezákonné. Krajskému súdu sťažovateľ vyčíta, že *„neposkytol ústavne konformným spôsobom ochranu pred nezákonnými rozhodnutiami správnych orgánov a nezabezpečil potrebnú kvalitu procesu tak, aby bolo naplnené právo na spravodlivý proces a právo na súdnu ochranu. Závery súdu nie sú presvedčivé, pretože vychádzali iba zo záverov žalovaného, pričom súd na jeho obhajobu uvádza skutočnosti, ktoré zo spisového materiálu nevyplývajú.“*. Vo vzťahu k namietanému rozsudku najvyššieho súdu, ktorý sa stotožnil s dôvodmi prvostupňového rozsudku, sťažovateľ namieta nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia a v tejto súvislosti tvrdí, že *„dôvody uvedené v podanom odvolaní nie sú úplne totožné s dôvodmi žaloby, ako to tvrdí odvolací súd“*. Sťažovateľ totiž namietal, že právny názor krajského súdu je v rozpore s právnym záverom uvedeným v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 40/2007 zo 6. decembra 2007, ktorý aj interpretoval, a predstrel svoj právny pohľad na vec, že najvyšší súd pochybil a zasiahol do jeho označených práv, keď potvrdil odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu. Porušenie základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a práva na účinný prostriedok nápravy v zmysle čl. 13 dohovoru sťažovateľ vidí v tom, že najvyšší súd nezabezpečil nápravu v postupe krajského súdu, ktorý podľa názoru sťažovateľa *„priznal neprimerané zvýhodnenie žalovanému“* spočívajúce v tom, že krajský súd *„dodatočne objasňoval a obhajoval postup žalovaného, čím zmenil právny rámec predmetu daňového sporu“*. Podľa názoru sťažovateľa skutkové a právne závery uvedené v namietanom rozsudku najvyššieho súdu sú z ústavného hľadiska neutržateľné a majú za následok porušenie jeho označených práv, preto sťažovateľ navrhol, aby ústavný súd rozhodol o jeho sťažnosti týmto nálezom:

„1. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 78/2013 z 26. 11. 2014 porušil základné právo sťažovateľa [REDAKOVANÉ] na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR a právo na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

2. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 78/2013 z 26. 11. 2014 porušil základné právo sťažovateľa [REDAKOVANÉ] na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy SR.

4. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 78/2013 z 26. 11. 2014 porušil základné právo sťažovateľa [REDAKOVANÉ] na účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

5. Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf 78/2013 z 26. 11. 2014 sa zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

6. Sťažovateľovi sa priznáva náhrada trov právneho zastúpenia podľa ustanovenia § 11 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. za 2 úkony právnej služby vo výške 279,66 €, 2 x režijný paušál vo výške 16,78 € a DPH 59,29 €, spolu 355,73 €.“

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 čl. 127 ods. 2 ústavy ak ústavný súd vyhovie sťažnosti, svojím rozhodnutím vysloví, že právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom boli porušené práva alebo slobody podľa odseku 1, a zruší také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah.

6. 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. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

Podľa čl. 13 dohovoru každý, koho právo a slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, musí mať účinný prostriedok nápravy pred národným orgánom

7. 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 (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa. Cieľom predbežného prerokovania každého návrhu (vrátane sťažnosti namietajúcej porušenie základných práv a slobôd) je rozhodnúť o prijatí návrhu na ďalšie konanie alebo o jeho odmietnutí, a teda vylúčení z ďalšieho konania pred ústavným súdom zo zákonom ustanovených dôvodov. Pri predbežnom prerokovaní návrhu takto ústavný súd skúmal, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto zákonného ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo

návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

8. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti v zmysle judikatúry ústavného súdu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánom štátu (súdu) nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi namietaným rozhodnutím a základným právom alebo slobodou, ktorých porušenie sa namietalo, alebo z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť možno preto považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, I. ÚS 426/08).

9. Ústavný súd sa vychádzajúc z uvedeného pri predbežnom prerokovaní sťažnosti zaoberal bližšie otázkou, či sťažnosť nie je zjavne neopodstatnená. Súčasťou stabilizovanej judikatúry ústavného súdu je aj doktrína možných zásahov ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov vo veciach patriacich do ich právomoci. Ústavný súd predovšetkým pripomína, že je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy). Vo vzťahu k všeobecným súdom nie je prieskumným súdom ani riadnou či mimoriadnou opravnou inštanciou (m. m. I. ÚS 19/02, I. ÚS 31/05) a nemá zásadne ani oprávnenie preskúmavať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (m. m. II. ÚS 21/96, II. ÚS 134/09). Ústavný súd v tejto súvislosti vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že pri uplatňovaní svojej právomoci nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Sú to teda všeobecné súdy, ktorým prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Táto ochrana sa prejavuje aj v tom, že všeobecný súd odpovedá na konkrétne námietky účastníka konania, keď jasne a zrozumiteľne dá odpoveď na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Ústavný súd

už opakovane uviedol (napr. II. ÚS 13/01, I. ÚS 241/07), že ochrana ústavou prípadne dohovorom garantovaných práv a slobôd (resp. ústavnosti ako takej) nie je zverená len ústavnému súdu, ale aj všeobecným súdom, ktorých sudcovia sú pri rozhodovaní viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 ústavy a zákonom (čl. 144 ods. 1 ústavy).

10. V súvislosti so sťažnosťami namietajúcimi porušenie základných práv a slobôd rozhodnutiami všeobecných súdov už ústavný súd opakovane uviedol, že jeho úloha pri rozhodovaní o sťažnosti pre porušenie základného práva na súdnu ochranu rozhodnutím súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov súdnej interpretácie a aplikácie zákonných predpisov s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách najmä v tom smere, či závery všeobecných súdov sú dostatočne odôvodnené, resp. či nie sú arbitrárne s priamym dopadom na niektoré zo základných práv a slobôd (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05, I. ÚS 241/07). Uvedené rovnako platí aj pre namietané porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy totiž ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhadu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru. Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť (obdobne napr. II. ÚS 71/97, IV. ÚS 195/07, III. ÚS 24/2010).

11. Podstatná námietka sťažovateľa spočíva v tvrdenom zásahu najvyššieho súdu do základného práva na súdnu ochranu, práva na spravodlivé súdne konanie a práva na účinný právny prostriedok nápravy, ktorého sa mal dopustiť tým, že na jeho skutkovú a právnu argumentáciu uplatnenú v priebehu konania a v odvolaní nereagoval ústavne konformným spôsobom, keď potvrdil zamietajúci rozsudok krajského súdu. Sťažovateľ zároveň namieta arbitrárnosť namietaného rozsudku najvyššieho súdu založenú na jeho názore, že právne závery sú v rozpore s vykonaným dokazovaním, interpretácia relevantných noriem sa odchyľuje od ustálenej judikatúry a že najvyšší súd nerešpektoval kogentné daňovo-právne normy. Z hľadiska záverov pôvodného daňového konania, ktorého

výsledok preskúmavali správne súdy, sťažovateľ zotrváva na závere, že uniesol dôkazné bremeno preukázania splnenia zákonných podmienok na uznanie daňového výdavku, naopak, správca dane dospel k nepresvedčivému záveru o neuskutočnení zdaniteľných plnení.

12. Odôvodnenie rozhodnutí všeobecných súdov je častým predmetom posudzovania v rozhodovacej činnosti ústavného súdu a aj štrasburských orgánov ochrany práv, z čoho rezultuje pomerne bohatá judikatúra k jeho významu z pohľadu práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. V odôvodnení rozhodnutia všeobecný súd odpovedá na konkrétne námietky účastníka konania, keď jasne a zrozumiteľne dá odpoveď na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Ústavný súd pripomína, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (I. ÚS 241/07). Rovnako Európsky súd pre ľudské práva pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsku z 21. 1. 1999). Judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998). 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).

13. Vychádzajúc z mantinelov možných zásahov ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov sa ústavný súd oboznámil s tou časťou odôvodnenia namietaného rozsudku najvyššieho súdu, ktorá bola pre posúdenie dôvodnosti sťažnosti podstatná. Najvyšší súd v podstatnom na odôvodnenie svojho rozsudku uviedol:

«Napadnutým rozsudkom Krajský súd... zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného...»

Krajský súd takto rozhodol, keď sa stotožnil so žalovaným ako i správcom dane, že žalobca v konaní vierohodne nepreukázal, že výdavky, o ktorých účtoval v roku 2006 v sume 5 448 269,- Sk + 3 588 405,90 Sk (spolu 9 036 674,90 Sk) boli vynaložené na dosiahnutie, udržanie, alebo zabezpečenie príjmu žalobcu v zmysle § 2 písm. i/ zákona číslo 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že v rámci zákonných právomocí v zmysle § 48 ods. 2, veta štvrtá, zákona o správe daní a poplatkov, ako odvolací orgán doplnil v odvolacom konaní nedostatky (chyby) daňového konania tak, že sa podrobne zaoberal žalobcom navrhnutými svedeckými výpoveďami [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ], a tieto dôkazy vyhodnotil každý osobitne a aj v ich vzájomnej súvislosti. Poukázal na to, že rozhodnutie žalovaného má náležitosti podľa § 30 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Krajský súd dôvodil tiež, že skúmal, či žalobca uniesol dôkazné bremeno dôkazu, ktorým bol zafažený v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní, t. j. či preukázal vierohodnosť, správnosť, alebo úplnosť povinných evidencií, alebo záznamov na účel preukázania daňových výdavkov. Uviedol, že pritom vychádzal z ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (3Sžf 1/2011 a 3Sžr 44/2012), podľa ktorej, ak platiteľ dane nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia (čo platí aj pre uplatnenie daňového nákladu) faktúrami s položkovitým popisom druhu a ceny dodaných tovarov od dodávateľa, znáša dôkazné bremeno správca dane. Žalobca počas výkonu daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní nepredložil okrem dodávateľských faktúr, príjmových a výdavkových pokladničných dokladov, žiadne iné dôkazy, ktorými by preukázal, že práce pre neho vykonali a materiál mu dodali spoločnosti [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ]. Správca dane preto vykonal rozsiahle dokazovanie, vypočul aj opakovane svedkov, aby sa potvrdili alebo vyvrátili tvrdenia žalobcu o výdavkoch, o ktorých účtoval v roku 2006 v sume 9 036 674,90 Sk, pričom tvrdenia žalobcu, že ide o daňové výdavky sa ani dokazovaním vykonaným správcom dane nepreukázali, a preto nemožno prijať záver, že na neho bolo prenesené bremeno dôkazu nad rámec povinností, ktoré mu vyplývajú z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov...

Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal odvolanie žalobca a žiadal, aby Najvyšší súd SR v odvolacom konaní napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že predmetné rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR v spojení s dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Trenčín zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a žalovaného zaviazhe k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania. Uviedol, že Daňový úrad Trenčín v rozhodnutí poukázal len na zápisnice o ústnom pojednávaní s [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] zo dňa 4. apríla 2012 a o obsahu zápisníc sa v rozhodnutí vôbec nezmieňuje, pričom neprihliadol na množstvo dôkazov, ktoré vôbec vyšli najavo. Podľa žalobcu je v rozpore s logikou a možnosťami, aby [REDACTED] bez súčinnosti živnostníkov, ktorí pracovali pre jeho firmy disponoval údajmi nielen o menách, priezviskách, ale aj ich dátumoch narodenia a ich rodných číslach. Svedok [REDACTED] potvrdil, že pozná všetkých, ktorí sú uvedení na zozname predloženom [REDACTED], ako aj osoby, ktoré sa v tomto zozname nenachádzajú, no sú uvedené v protokole. Konkretizoval aj práce vykonávané uvedenými osobami. Obdobne sa vyjadril aj [REDACTED] a uviedol, že podľa mena nepozná všetkých pracovníkov, ale keby ich videl, tak všetkých spozná. Z výpovedí [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] jednoznačne vyplýva, že svedkovia, ktorí vypovedali počas daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty, vypovedali nepravdivo. Ak títo svedkovia nepriznali príjmy v hotovosti, potom je logické, že uvedené osoby aj za cenu nepravdivej svedeckej výpovede popreli vykonanie prác a preberanie hotovosti. Poukázal na to, že žalovaný uvádza, že správca dane vo svojich záveroch nevychádzal len zo skutočností zistených pri kontrole dane z pridanej hodnoty, ale aj na to, že dňa 7. februára 2012 vypočul svedkov [REDACTED] a [REDACTED] a na to, že 4. 4. 2012 boli vypočutí aj svedkovia [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED]. Podľa žalobcu z výpovedí uvedených svedkov nie je možné prijať záver, že všetci svedkovia, ktorí vypovedali počas kontroly dane z pridanej hodnoty a tvrdili, že pre spoločnosti [REDACTED] a [REDACTED] nevykonávali žiadnu činnosť, vypovedali nepravdivo...

Žalobca ďalej poukázal na to, ako krajský súd zhodnotil svedecké výpovede v dôvodoch svojho napadnutého rozhodnutia a podľa žalobcu odôvodnenie jeho rozsudku je v rozpore s ust. § 157 ods. 2 O. s. p. Právo na spravodlivý proces vyžaduje, aby rozhodnutie súdu bolo zdôvodnené a presvedčivé. Krajský súd obhajuje konanie žalovaného tým, že

konal v rozsahu právomocí, ktoré mu vyplývajú z ust. § 48 ods. 2, veta štvrtá zákona o správe daní a poplatkov, keď ako odvolací orgán doplnil v odvolacom konaní nedostatky (chyby) daňového konania tak, že sa podrobne zaoberal žalobcom navrhnutými výpoveďami svedkov [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED]. Žalobca v žalobe nenamietal, že by rozhodnutie žalovaného nemalo náležitosti podľa § 30 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov, avšak namietal, že tieto zákonné náležitosti úplne absentovali v prvostupňovom rozhodnutí. Tvrdil, že odstraňovanie chýb konania v rámci odvolacieho konania je podľa § 48 ods. 2 podmienené predovšetkým tým, že ide o chyby odstrániteľné, a teda, že sa nejedná o chyby, ktoré majú vplyv na samotnú zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Odstránenie chýb musí byť vykonané v súlade s požiadavkou zákonnosti pri rešpektovaní všetkých procesných zásad daňového konania a práv daňového subjektu a odstraňovanie chýb konania nemôže simulovať postup prvostupňového orgánu. Právny názor krajského súdu je navyše v rozpore i s právnym názorom Najvyššieho súdu SR uvedeným v rozsudku 3 Sžf 40/2007 zo dňa 6. decembra 2007, z ktorého vyplýva, že námietkami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne a vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou odvolacieho orgánu. Z uvedeného je preto podľa žalobcu možné prijať záver, že absencia povinných náležitostí prvostupňového rozhodnutia je neodstrániteľnou chybou konania a spôsobuje jeho arbitrárnosť, ktorú v odvolacom konaní nie je možné odstraňovať. Ak žalovaný a krajský súd uvádzajú, že žalobca k listinným dôkazom nepredložil žiadne iné dôkazy, potom žalovaný a ani krajský súd výpovede svedkov [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED] nepovažujú za dôkazy, a teda k žiadnemu hodnoteniu týchto výpovedí nedošlo. Krajský súd sa preto len formálne vysporiadal s námietkou žalobcu, že hodnotením výpovedí uvedených svedkov došlo nielen k porušeniu ustanovenia § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov, ale i ústavného princípu vyplývajúceho z článku 48 ods. 2 Ústavy SR, pričom krajský súd sa nevysporiadal ani s námietkou žalobcu, že v rámci odvolacieho konania nemožno rozhodovať o veci, ako o novej veci, ktorá nebola predmetom rozhodovania správneho orgánu 1. stupňa. Podľa žalobcu už tieto uvedené závažné procesnoprávne pochybenia

krajského súdu sú samé osebe dôvodom postačujúcim k zmene rozsudku krajského súdu a k zrušeniu rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia...

V správnom súdnictve prejednávajú súdy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods.1 O. s. p.).

Podľa § 250i ods. 3 O. s. p. na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Trenčíne. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správnych orgánov, námietkami žalobcu, ako aj vyjadreniami správnych orgánov na tieto námietky. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Najvyšší súd prvostupňový rozsudok podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p. ako vecne správny potvrdil a súčasne odkazuje na jeho podrobné dôvody vo vzťahu ku všetkým dôvodom podaného odvolania, ktoré sú prakticky totožné s dôvodmi samotnej žaloby a s ktorými sa krajský súd náležite po stránke skutkovej aj právnej vysporiadal a odvolací súd nevidí dôvod na zopakovanie vecne správnych dôvodov rozsudku krajského súdu.

Podľa § 219 ods. 2 O. s. p. odvolací súd len dopĺňa dôvody prvostupňového rozsudku nasledovne:...

V odôvodnení rozhodnutia sa prvostupňový súd vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie prejednávanej veci. V rozhodnutí uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel k právnemu záveru a dostatočným spôsobom sa vysporiadal aj s právnou argumentáciou žalobcu.

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 3 O. s. p.),

V dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. a § 219 ods. 1 O. s. p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§219 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a tiež s prihliadnutím na závery obsiahnuté v dôvodoch rozhodnutia odvolacieho súdu, Najvyšší súd SR nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od právneho názoru krajského súdu v danej veci odchýlil (napr. zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska) a preto v zmysle ust. § 219 ods. 1, 2 O. s. p. za použitia ust. § 246c ods. 1 O. s. p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako súladný so zákonom potvrdil.»

14. Predmetné rozhodnutie najvyššieho súdu (nadväzujúce na právny názor krajského súdu a vo veci konajúcich daňových orgánov) obsahuje podľa názoru ústavného súdu dostatok skutkových a právnych záverov, pričom ústavný súd nezistil, že by jeho výklad a závery boli svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené a nevyplývajú z nich ani taká aplikácia príslušných ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok. V zmysle svojej judikatúry považuje ústavný súd za protiústavné aj arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchylné od veci

samej, alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06).

15. Ústavný súd sa v tomto ohľade stotožňuje s najvyšším súdom prezentovaným právnym názorom, podľa ktorého preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení (ich charakteru) je esenciálnou podmienkou na odpočítanie dane, ktoré nenastáva *ex lege*, ale je právom platiteľa dane. Ústavný súd sa z obsahu napadnutého rozsudku presvedčil, že najvyšší súd sa námietkami sťažovateľky zaoberal v rozsahu, ktorý postačuje na konštatovanie, že sťažovateľ v tomto konaní dostal odpoveď na všetky podstatné okolnosti prípadu. V tejto súvislosti už ústavný súd uviedol, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na súdnu ochranu, resp. právo na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05). Z ústavnoprávneho hľadiska preto niet žiadneho dôvodu, aby sa spochybňovali závery napadnutého rozhodnutia, ktoré sú dostatočne odôvodnené a majú oporu vo vykonanom dokazovaní.

16. Ústavný súd na záver poznamenáva, že dôvody napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sú zrozumiteľné a dostatočne logické, vychádzajúce zo skutkových okolností prípadu a relevantných právnych noriem. Ústavnému súdu je zrejмый význam teórie týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní medzi správcom dane a daňovým subjektom. Napokon, k tejto otázke sa opakovane vyjadril nielen Súdny dvor Európskej únie (napr. C-80/11, C-142/11, C-25/07), ale aj samotný najvyšší súd vo viacerých rozsudkoch. Aj keď hranica medzi správnym posúdením tejto otázky môže byť a často aj je pomerne tenká, v okolnostiach prípadu ústavný súd považuje závery najvyššieho súdu stotožňujúce sa so závermi daňových orgánov o nepreukázaní existencie daňových výdavkov sťažovateľa za ústavne akceptovateľný. V jeho prípade totiž skutočnosti

zistené správcom dane v rámci vykonaného dokazovania významným spôsobom spochybnili ich samotnú existenciu. Ak za existencie takýchto spochybňujúcich dôkazov nebola sťažovateľom preukázaná materiálna existencia dodaných služieb a ich ďalšie použitie v rámci jej ekonomickej činnosti, správnymi súdmi aprobovaný záver daňových orgánov o nesplnení zákonných podmienok na uznanie výdavkov na účely určenia dane z príjmov nemožno považovať za svojvoľný a ani za taký, ktorý by popieral zmysel a význam relevantných ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Z pohľadu princípov právnej istoty a predvídateľnosti rozhodovacej činnosti všeobecných súdov ústavný súd akceptuje aj zdôvodnenie, respektíve konštatáciu najvyššieho súdu, že okrem iného nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od právneho názoru krajského súdu v danej veci odchýlil z dôvodu prijatia protichodného zjednocovacieho stanoviska, čím sa vysporiadal s odvolacou námietkou sťažovateľa o aplikovateľnosti ním namietaného rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 40/2007 zo 6. decembra 2007. Ústavný súd v tejto súvislosti dodáva, že neaplikovateľnosť záverov namietaného rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 40/2007 zo 6. decembra 2007 spočíva v okolnostiach prípadu v tom, že správca dane po vyhotovení protokolu akceptoval a aj sa vysporiadal s dodatočne vykonanými dôkazmi v odôvodnení dodatočného platobného výmeru tak, že ich vyhodnotil také, ktoré nemali na prehodnotenie kontrolných zistení vplyv, pričom dôvody, ktoré viedli správcu dane k tomuto záveru o ich irelevantnosti, boli sťažovateľovi známe už zo samotného protokolu. Námietka sťažovateľa, že k hodnoteniu týchto dôkazov došlo až v druhostupňovom konaní správcu dane, preto nezodpovedá skutočnosti.

17. Vychádzajúc z uvedeného je ústavný súd toho názoru, že niet žiadnej spojitosti medzi posudzovaným rozhodnutím najvyššieho súdu a namietaným porušením základného práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. S prihliadnutím na odôvodnenosť napadnutého rozhodnutia, ako aj s poukazom na to, že obsahom základného práva na súdnu ochranu (ako aj práva na spravodlivé súdne konanie) nie je právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka súdneho konania, resp. právo na úspech v konaní (obdobne napr. II. ÚS 218/02, III. ÚS 198/07,

II. ÚS 229/07, I. ÚS 265/07, III. ÚS 139/08), ústavný súd sťažnosť v tejto jej časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

18. Sťažovateľ súčasne namietal aj porušenie právo na účinný prostriedok nápravy pred národným orgánom zaručené čl. 13 dohovoru uvedeným postupom a namietaným rozsudkom najvyššieho súdu. Vzhľadom na uvedené skutočnosti, na základe ktorých ústavný súd dospel k záveru o ústavnej akceptovateľnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ktorým v rámci odvolacieho konania zároveň poskytol sťažovateľovi účinný prostriedok nápravy, nebolo možné ani uvažovať o možnom porušení práva zaručeného čl. 13 dohovoru (právo na účinný prostriedok nápravy).

19. Pokiaľ ide o namietané porušenie základného práva na rovnosť v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy namietaným rozsudkom najvyššieho súdu, sťažovateľ toto porušenie odôvodnil v sťažnosti tým, že v dôsledku tvrdeného porušenia jeho procesných práv ešte v konaní správcu dane na prvom stupni mu bolo znemožnené účinne sa brániť v konaní pred správcom dane, čo vo veci konajúce súdy nenapravili, naopak, dodatočne objasňovali a obhajovali postup správcu dane, preto neboli nestranné a porušili toto označené právo sťažovateľa. Podľa názoru ústavného súdu aj táto námietka sťažovateľa je nedôvodná. Skutočnosť, že vo veci konajúce súdy si neosvojili argumentáciu sťažovateľa a, naopak, stotožnili sa s argumentáciou správcu dane, ktorú následne z dôvodu presvedčivosti svojich záverov aj náležite rozvinuli a odôvodnili, ešte sama osebe nemôže byť dôkazom o porušení označeného práva sťažovateľa. Ústavný súd preto aj túto časť sťažnosti odmietol z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

20. Vzhľadom na uvedené ústavný súd sťažnosť v celku odmietol ako zjavne neopodstatnenú. Nezistil totiž možnosť porušenia označených práv sťažovateľa, ktorej reálnosť by mohol bližšie posúdiť po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie. Keďže došlo k odmietnutiu sťažnosti, ústavný súd sa nezaoberal ďalšími návrhmi sťažovateľa (návrh na zrušenie rozsudku najvyššieho súdu, vrátenie veci na ďalšie konanie, náhrada trov konania), pretože tieto sú viazané na to, že ústavný súd sťažnosti vyhovie.

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

V Košiciach 18. novembra 2015