



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

I. ÚS 269/05-34

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Lajosa Mészárosa a zo sudcov Juraja Horvátha a Štefana Ogurčáka na neverejnom zasadnutí 20. decembra 2006 prerokoval prijatú sťažnosť spoločnosti T., s. r. o., B., právne zastúpenej advokátom JUDr. F. V., B., vo veci porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 18. októbra 2002 sp. zn. 7 Sž 45-46/02 a takto

r o z h o d o l :

1. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 7 Sž 45-46/02 z 18. októbra 2002 p o r u š i l základné právo spoločnosti T., s. r. o., na spravodlivé súdne konanie zaručené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7 Sž 45-46/02 z 18. októbra 2002 z r u š u j e a v e c v r a c i a na ďalšie konanie.

3. Spoločnosti T., s. r. o., p r i z n á v a náhradu trov právneho zastúpenia v sume 11 690 Sk (slovom jedenásťtisícšesťstodeväťdesiat slovenských korún), ktoré je Najvyšší

súd Slovenskej republiky p o v i n n ý vyplatiť na účet jej právneho zástupcu JUDr. F. V., do jedného mesiaca od právoplatnosti tohto rozhodnutia.

4. Vo zvyšnej časti sťažnosti spoločnosti T., s. r. o., n e v y h o v u j e .

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) uznesením z 20. decembra 2005 č. k. I. ÚS 269/05-12 prijal podľa § 25 ods. 3 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“) na ďalšie konanie sťažnosť spoločnosti T., s. r. o., B. (ďalej len „sťažovateľka“), právne zastúpenej advokátom JUDr. F. V., B., ktorou namietala porušenie základného práva na súdnu ochranu a na spravodlivé súdne konanie zaručené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie zaručené v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) z 18. októbra 2002 sp. zn. 7 Sž 45-46/02 (ďalej aj „napadnuté konanie“).

1.1 Zo sťažnosti vyplynulo, že: «(...) Najvyšší súd SR rozsudkom č. 7 Sž 45-46/02 zo dňa 18. októbra 2002 zamietol našu žalobu proti žalovanému Daňovému riaditeľstvu SR, pracovisko Ž. o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. V/2500/1082/2002/Kub zo dňa 12. 2. 2002 a č. V/2500/1083/2002/Kub zo dňa 12. 2. 2002, ktorými boli potvrdené rozhodnutia Daňového úradu Martin zo dňa 24. 10. 2001 č. k. 666/2200/91911/2001/Lej a č. k. 666/2200/91913/2001.

Prvým z uvedených rozhodnutí nám správca dane podľa § 15 ods. 15 a § 30 Zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov nepriznal nadmerný odpočet v sume 2 656 256,- Sk za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2000 a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 1 754 122,- Sk.

Druhým rozhodnutím - platobným výmerom nám správca dane určil zvýšenie dane za II. štvrťrok 2000 v sume 1 142 687,- Sk podľa § 44 ods. 5 Zák. č. 289/1995 Z. z. o dani

z pridanej hodnoty.

Našou žalobou sme žiadali uvedené rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR zrušiť pre nezákonnosť.

a) Namietali sme nepríslušnosť Daňového úradu v M. na konanie v tejto veci, pretože od 29. mája 2001 došlo ku zmene sídla našej spoločnosti a tým k zmene príslušnosti správcu dane podľa § 3 ods. 1 Zák. č. 511/1992 Zb., ktorým sa stal Daňový úrad II v B. Len tento príslušný správca dane bol oprávnený vo veci konať. Tým podnet pôvodného správcu dane, ktorý už nemal kompetenciu vo veci akýmkoľvek spôsobom konať a teda aj podávať kvalifikované podania (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), bol nulitným aktom, o ktorom nebolo možné rozhodovať, na čo mal nadriadený orgán prihliadať zo zákona, avšak neprihliadal. Daňové riaditeľstvo SR pracovisko Ž. dospelo k záveru, že naša uvedená námietka nie je dôvodná, pretože ust. § 4 ods. 1 Zák. č. 511/1992 Zb. nevyučuje, aby návrh na delegovanie podal nepríslušný Daňový úrad. Takýto záver Daňového riaditeľstva SR pracovisko Ž. ale odporuje čl. 2 ods. 2 Ústavy SR.

Ak Daňové riaditeľstvo SR vydalo rozhodnutie č. k. I/210/13515/00 zo dňa 29. 6. 2001, ktorým vyhovel podnetu Daňového úradu v M. zo dňa 13. 6. 2001 a delegovalo miestnu príslušnosť z Daňového úradu II B. na Daňový úrad v M. ide o nulitný správny akt, keď podanie DÚ v M. je nulitné.

Na túto skutočnosť mal Najvyšší súd SR prihliadať z úradnej povinnosti podľa § 250i ods. 3 O. s. p., keďže išlo o takú základnú procesnú vadu konania, ktorá mala vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí a teda bola dôvodom na ich zrušenie.

Najvyšší súd SR sa v napadnutom rozhodnutí „vysporiadal“ s touto námietkou tak, že ak by Daňový úrad v M. nemohol podať podnet na zmenu určenia príslušnosti, išlo by o „nenáležité reštriktívny postup“, čím by sa pôvodnému správcovi dane odňala možnosť dokončiť začatú daňovú kontrolu. Takýto záver Najvyššieho súdu SR je v rozpore s ust. čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe Ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Všeobecné súdy totiž nie sú zodpovedné len za výklad a aplikáciu zákonov, ale sú primárne zodpovedné aj za dodržiavanie základných práv a slobôd v zmysle čl. 144 ods. 1 a 2 a čl. 152 ods. 4 Ústavy SR. Inými slovami, účinky výkladu a aplikácia práva všeobecnými súdmi musia byť v súlade s Ústavou, prípadne medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách,

ktorou je Slovenská republika viazaná. Ústava ani žiaden zákon nepripúšťajú iný než zákonný postup. Názor Najvyššieho súdu SR o nenáležitej reštriktívnosti a odňatí možnosti dovedajšiemu správcovi dane ukončiť daňovú kontrolu, nemá žiadnu oporu v zákone, teda zákon takúto možnosť nepripúšťa. Takýto právny záver bez použitia konkrétneho ustanovenia Zák. č. 511/1992 Zb. Najvyšším súdom SR ako všeobecným súdom je v rozpore s účelom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy, resp. práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru.

Súd má právomoc (kompetenciu), v rámci ktorej má nielen právo, ale i povinnosť preskúmať všetky aspekty sporu o občianskom práve alebo záväzku, za ktoré treba považovať predovšetkým konania pred správnyimi orgánmi a správnyimi súdmi, a rozhodnúť o všetkých skutkových a právnych otázkach, ktoré sú pre rozhodnutie o veci významné, tak aby zabezpečil a poskytol účastníkom konania reálnu právnu ochranu. Poskytnutie len formálnej právnej ochrany je v rozpore s obsahom práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru, pretože len reálne (nie formálne) zabezpečenie tohto práva je jeho naplnením.

Právo na spravodlivý proces je zabezpečené aj procesnými zárukami, medzi ktoré patrí i právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré vyžaduje, aby rozhodnutie bolo náležite odôvodnené tak, aby na každý argument strany bola daná podrobná odpoveď. Najvyšší súd SR sa v napadnutom rozhodnutí len formálne vysporiadal s našou námietkou, bez toho, aby jeho dôvody uvedené v rozhodnutí mali oporu v skutkovom stave a v konkrétnom právnom ustanovení. Z toho vyplýva, že nestačí, keď Najvyšší súd SR v odôvodnení uvedie, že „by to bolo nenáležite reštriktívne“, ale musí uviesť dôvody reálne zodpovedajúce skutočnému obsahu administratívneho spisu, zohľadňujúc konkrétne ustanovenie právnej normy.

b) Ďalej sme namietali, že v tejto veci vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím nám bola znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane tak, ako to vyplýva z ustanovenia § 2 ods. 1, 2 a 8 § 29 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb., v ktorých je stanovená tzv. preukazná povinnosť daňových subjektov.

Podľa § 1a písm. d) Zák. č. 511/1992 Zb. je daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Podľa § 15 ods. 1 prvá veta cit. zák., daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane, zisťuje alebo preveruje základ dane, alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

Z citovaných ustanovení je zrejmé, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Daňové riaditeľstvo SR pracovisko Ž. sa teda nemohlo odvolávať, že sme mali možnosť sa vyjadrovať k zisteným skutočnostiam v priebehu daňovej kontroly, keď toto právo nám prislúcha na daňové konanie a navyše počas výkonu daňovej kontroly boli vykonávané dôkazy a postupy, o ktorých sme vôbec nemali ani vedomosť. Podľa § 15 ods. 13 cit. zák. daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole, kontrolovanému daňovému subjektu podľa ods. 10. Týmto dňom sa začína vyrubovacie konanie (§ 44).

Podľa § 44 ods. 1 cit. zák. podľa výsledkov vyrubovacieho konania určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Z citovaných ustanovení je zrejmé, že ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13) začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej, podľa prvej časti zákona, čo určuje znenie ust. § 44 ods. 1 zákona. V tomto konaní nám malo byť umožnené využiť všetky nám zákonom priznané procesné práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 cit. zák., už vzhľadom na to, že sme proti spôsobu a vyhodnoteniu obsahu skutočností zistených v daňovej kontrole vzniesli závažné námietky. Za daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.

Navyše Daňové riaditeľstvo SR i v odvolacom konaní rozhodlo taktiež bez našej účasti a tým sme sa vlastne daňového konania obidvoch stupňov vôbec nezúčastnili, čím nám boli odňaté naše základné procesné práva a to právo na postup zachovávajúci práva a právom chránené záujmy podľa § 2 ods. 1 zákona a právo úzkej súčinnosti podľa § 2 ods. 2 a 8 zákona a bolo nám znemožnené splniť si povinnosť preukázať skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane (§ 29 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb.).

I v tomto prípade išlo o také závažné vady konania, ktoré mali mať za následok nesprávnosť rozhodnutia vo veci samej, na ktoré mal Najvyšší súd SR súd podľa § 250i

ods. 3 O. s. p. prihliadať a ktoré boli dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia. Účastník konania musí mať možnosť vyjadriť sa a navrhovať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a právo na to, aby sa jeho argumenty a návrhy vypočuli. Toto tvorí podstatu súdneho procesu. Jedným z prvkov spravodlivého procesu v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru je to, že každý účastník musí zásadne mať možnosť nielen predložiť dôkazy a argumenty, ktoré považuje za nutné, aby jeho požiadavky uspeli, ale aj zoznámiť sa s každým dokladom a pripomienkou predloženými súdu, alebo správneho orgánu za účelom ovplyvniť jeho rozhodnutie a vyjadriť sa k nim. To znamená, že nič, čo môže mať význam pre rozhodnutie či súdu alebo správneho orgánu, nesmie byť vylúčené z možnosti jeho prerokovania stranami. Nutnosť takéhoto prejednávania sa týka aj materiálov, ktoré nepredložila niektorá zo strán, ale ktoré si súd alebo správny orgán obstaral sám, alebo ktoré sa k nemu dostali iným spôsobom.

Opomenutie Najvyššieho súdu zaoberať sa námietkou porušenia jedného zo základných procesných práv účastníka konania postupom správca dane zasiahlo priamo do nášho ústavného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivé súdne konania zaručeným v čl. 6 ods. 1 Dohovoru.

c) Súčasne sme namietali i nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov, ako i nezákonnosť postupu prvostupňového daňového orgánu, na ktorý odvolací daňový orgán vôbec neprihliadal. Namietali sme i nezákonnosť postupu daňových orgánov pri vykonávaní dôkazov, ktoré boli vykonané bez akejkoľvek našej vedomosti, čím nám bola odňatá možnosť vyjadriť sa k spôsobu ich vykonania a ich obsahu. Tým, že boli tieto dôkazy vykonané v rozpore so zákonom, nebolo možné na ne prihliadnuť, ale napriek tomu daňové orgány i Najvyšší súd SR z nich pri rozhodovaní vychádzali. Žiadny súd a ani správny orgán nemôže bez toho, aby nepoškodil riadny výkon spravodlivosti, brať do úvahy dôkaz získaný nezákonným spôsobom.

Podľa § 15 ods. 12 Zák. č. 511/1992 Zb. správca dane je oprávnený opraviť alebo doplniť protokol o daňovej kontrole, najneskôr v deň doručenia protokolu o daňovej kontrole kontrolovanému daňovému subjektu.

V tomto prípade došlo k doručeniu protokolu dňa 15. 1. 2001 a následne k jeho prerokovaniu dňa 31. 1. 2001, o čom bola spísaná zápisnica z prerokovania protokolu o výsledku daňovej kontroly. Následne boli v rozpore so zákonom vydané ďalšie dodatky

a to zo dňa 10. 4. 2001 a 4. 10. 2001. Vzhľadom na množstvo protokolov a dodatkov s rôznymi zneniami sa nedá zistiť, aký je vlastne obsah protokolu z daňovej kontroly, ktorý bol jediným podkladom pre vyrubovacie konanie.

Pokiaľ Daňové riaditeľstvo SR odôvodňuje svoj záver, že za deň doručenia protokolu treba považovať deň jeho prerokovania (§ 15 ods. 10 cit. zák.) je potom nelogické jeho tvrdenie, že dňa 31. 1. 2001 nedošlo k prerokovaniu protokolu, keď o tomto úkone bola v tento deň spísaná zápisnica. Iný postup zákon nepripúšťa. Keďže prvostupňový orgán postupoval inak, jeho postup je nezákonný. Tento nezákonný postup mal za následok nezákonnosť rozhodnutia vo veci samej.

Najvyšší súd SR sa touto našou námietkou reálne vôbec nezaoberal. Len konštatoval, že správca dane sa pokúšal vyhovieť našim námietkam a vysporiadať sa s našimi pripomienkami. Z práva na spravodlivý proces vyplýva povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie. Obsahom práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru je právo na určitú kvalitu procesu, ktorá je zabezpečená radom inštitucionálnych a procesných záruk. Najvyšší súd SR a ani Daňové riaditeľstvo SR v konaní takéto záruky nerešpektovali a nezabezpečili ani minimálne potrebnú kvalitu procesu tak, aby bolo naplnené právo na spravodlivý proces a právo na súdnu ochranu.

d) Najvyšší súd SR sa bez dôkladného preskúmania veci stotožnil so správcom dane, podľa ktorého došlo v našom prípade k čiastkovému zdaniteľnému plneniu podľa § 13 ods. 3 a 4 Zák. č. 289/1995 Z. z. o DPH.

Podľa § 13 ods. 3 zákona o DPH, ak sa zdaniteľné plnenie uskutočňuje formou čiastkového alebo opakovaného zdaniteľného plnenia podľa zmluvy o dielo, nájomnej zmluvy, zmluvy o kúpe prenajatej veci alebo obdobnej zmluvy je každé čiastkové alebo opakované zdaniteľné plnenie samostatným zdaniteľným plnením.

Podľa § 13 ods. 4 zákona o DPH čiastkovým zdaniteľným plnením sa na účely zákona rozumie zdaniteľné plnenie, ktoré sa podľa zmluvy o dielo, alebo inej obdobnej zmluvy uskutočňuje v dohodnutom rozsahu a v dohodnutých lehotách, a nejde pritom o celkové zdaniteľné plnenie, na ktoré je uzavretá zmluva. Zdaniteľné plnenie je uskutočnené dňom prevzatia, alebo poskytnutia čiastkového zdaniteľného plnenia, alebo dňom jeho zaplatenia a to tým dňom, ktorý nastane skôr.

Z cit. ust. jednoznačne vyplýva, aby mohlo ísť o čiastkové zdaniteľné plnenie, musia byť súčasne splnené všetky zákonom predpokladané skutočnosti, ktoré musí obsahovať zmluva, a to:

- 1. musí byť dohodnutý čiastkový rozsah plnenia*
- 2. musia byť dohodnuté lehoty čiastkových plnení*
- 3. nesmie ísť o celkové plnenie.*

V tomto prípade, ani jedna z uvedených podmienok nebola splnená, keďže zmluva o dielo zo dňa 29. 6. 1999 takéto dohody neobsahuje. Z celého obsahu zmluvy o dielo zo dňa 29. 6. 1999 je jednoznačné, že dohodnuté plnenie - zhotovenie diela je na základe prejavenej vôle účastníkov tejto zmluvy jednoznačne chápané len ako jediný, nedeliteľný celok. Podľa § 266 ods. 1 Obch. zák. musí byť tento prejav vôle vykladaný podľa úmyslu konajúcej osoby a týmto prejavom je viazaná nielen druhá strana, ale každý, teda i daňové orgány.

Daňové orgány a ani Najvyšší súd SR v tomto prípade nepredložili žiaden dôkaz preukazujúci ich závery o čiastkovom zdaniteľnom plnení, a takýto dôkaz predložiť ani nemohli nakoľko neexistuje. Väčšinu dôkazov správca dane vykonal v rozpore so zákonom a na také dôkazy vôbec nemožno prihliadať (§ 29 ods. 4 prvá veta cit. zák.), keď boli vykonané bez našej vedomosti a nemali sme možnosť sa v daňovom konaní k nim vyjadriť, čím bolo porušené naše základné právo daňového konania a to právo na úzku spoluprácu podľa § 2 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb. Ide o dôkazy získané na dožiadaných daňových úradoch.

Ďalšie dôkazy sú vyhodnotené v rozpore s ich skutočným obsahom. Takto nemôže byť za dohodnuté termíny čiastkových plnení považovaný harmonogram prác, ktorý bol súčasťou zmluvy o dielo, pretože harmonogram obsahuje len časovú postupnosť vykonávaných prác bez konkrétneho určenia termínu. Navyiac, keďže práce jednotlivých odborností na seba nadväzujú a nemôžu byť vykonávané v jednom časovom úseku, ale sú vykonávané v rôznych časových úsekoch, je vylúčené, aby každá takáto práca predpokladaná harmonogramom bola považovaná za čiastočné zdaniteľné plnenie.

Podobne, ak považujú daňové orgány zápis o odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 14. 4. 2000 za dôkaz odovzdania diela, a tým preukázanie splnenia pre čiastkové plnenie je tento dôkaz vyhodnotený v rozpore s jeho skutočným obsahom, pretože nedošlo

k odovzdaniu diela zhotoviteľa objednávateľovi E., s. r. o., B., ale iba k odovzdaniu prác v rámci subdodávateľskej zmluvy, ktorá nemá vplyv na obsah zmluvy o dielo.

Taktiež kolaudačné rozhodnutie zo dňa 9. 5. 2000 umožňovalo užívanie stavby len z hľadiska podmienok stavebného zákona, ale nie z hľadiska reálneho užívania, podľa zmluvy o dielo.

Ukončené dielo sme ako dodávatelia odovzdali objednávateľovi až dňa 27. 9. 2000, ako riadne ukončené podľa projektovej dokumentácie a dohôd a až týmto dňom došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia.

Daňové riaditeľstvo SR nami predložené dôkazy a to 18 faktúr, z ktorých je zrejmé, že po 30. 6. 2000, t. j. až v III. štvrtroku 2000 boli vykonávané stavebné práce a práce na interiéroch v súlade s predmetom zmluvy o dielo posúdil, ako stavebné práce a dodávku tovaru poskytnuté nad rámec zmluvy o dielo.

Najvyšší súd SR túto našu námietku opäť podrobne neskúmal, v odôvodnení rozsudku len uvádza, že v daňových vzťahoch má prioritu aplikácia daňových zákonov, a že dojednania v obchodných zmluvách nemôžu byť v rozpore s kogentnými ustanoveniami daňových zákonov. Uvedenú zmluvu o dielo považuje v čl. 6. 1 za neplatnú z dôvodu jej rozporu s ustanoveniami zákona o DPH. Takéto tvrdenie Najvyššieho súdu SR ale nemá oporu v žiadnom platnom právnom predpise.

Najvyšší súd si neuvedomil, že v súkromnom práve sa všeobecne uplatňuje princíp autonómie, osobitne potom princíp zmluvnej autonómie, ktorý znamená, že je ponechané zásadne na uvážení a rozhodnutí samotných subjektov, či vôbec a s kým zmluvu uzavriú, aký bude jej obsah, aká bude jej forma a okrem iného i aký typ zmluvy subjekty pre konkrétny prípad zvolili. Dôležitým momentom pri uzatváraní zmlúv je potom predvídateľnosť priaznivých a prípadne aj nepriaznivých právnych následkov z nej vyplývajúcich pre účastníkov. Niet žiadneho dôvodu vnucovať subjektu súkromnoprávných vzťahov, tú či onú zmluvnú formu, prípadne jej obsah.

Z uvedeného je jednoznačné, že napadnutý rozsudok Najvyššieho súdu SR a aj rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR sú zjavne nesprávne, čím došlo k porušeniu nášho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru. (...)»

1.2 Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby ústavný súd vydal toto rozhodnutie:

„1. Základné právo spoločnosti T., s. r. o. na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru konaním (...) Najvyššieho súdu SR pod č. k. 7 Sž 45-46/02 bolo porušené.

2. Ústavný súd SR zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 7 Sž 45-46/02 zo dňa 18. októbra 2002 a vracia vec tomuto súdu na ďalšie konanie. (...)“

Sťažovateľ si uplatnil aj nárok na úhradu trov právneho zastúpenia v danom konaní pred ústavným súdom.

2. Na základe žiadosti ústavného súdu sa k veci písomne vyjadrili obaja účastníci konania: najvyšší súd, zastúpený jeho predsedom JUDr. M. K., listom z 31. januára 2006 sp. zn. KP 8/06-2 a právny zástupca sťažovateľa stanoviskom k uvedenému vyjadreniu najvyššieho súdu z 10. marca 2006.

2.1 Predseda najvyššieho súdu vo svojom vyjadrení netrval na ústnom pojednávaní v danej veci a uviedol, že:

„(...) V ústavnej sťažnosti sťažovateľ prakticky opakuje tvrdenia v žalobe, s ktorými sa Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa tvrdení žalobcu nevyporiadal k jeho spokojnosti, čím došlo podľa tvrdenia žalobcu k porušeniu jeho základného ústavného práva na súdnu ochranu.

V rozsudku zo dňa 18. októbra 2002, č. k. 7 Sž 45-46/02-22 sa Najvyšší súd Slovenskej republiky vypořiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré žalobca opätovne v ústavnej sťažnosti opakuje.

Pokiaľ ide o hmotnoprávne posúdenie veci, súd sa stotožnil s právnym posúdením a závermi daňových orgánov, pričom poukazuje na striktnú právnu úpravu vtedy platného zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Vytýkané procesné pochybenia nemohli mať vplyv na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí (§ 250i ods. 3 O. s. p.); pričom žalobca trvá na svojom pôvodnom chybnom výklade ustanovenia § 4 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

Na základe uvedeného stanoviska navrhujeme Ústavnému súdu Slovenskej republiky, aby odmietol sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 18. októbra 2002, č. k. 7 SŽ 45-46/02.“

2.2 Právny zástupca sťažovateľa vo svojom stanovisku k uvedenému vyjadreniu najvyššieho súdu uviedol, že:

„(...) Predseda Najvyššieho súdu SR tvrdí, že v napadnutom rozsudku Najvyššieho súdu sa Najvyšší súd vypořiadal so všetkými našimi námietkami, ktoré opätovne uvádzame v sťažnosti.

Nadalej tvrdíme, že došlo k porušeniu našich základných ľudských práv a slobôd v dôsledku procesných pochybení a v súvislosti s týmito procesnými pochybeniami došlo i k následnému nesprávnemu rozhodnutiu vo veci samej.

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1 s poukazom na rozsah súdnej a inej právnej ochrany podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru je aj právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (rozhodnutie ÚS SR č. IV. ÚS 115/03).

Dostatočnosť a relevantnosť dôvodov rozhodnutia sa musí týkať nielen toho, z akých úvah Najvyšší súd vychádzal, keď považoval naše námietky za nedôvodné, ale mal sa zaoberať skutkovo i právne odôvodnením jednotlivých námietok s dostatočnou podrobnosťou tak, aby z dôvodov bolo zrejmé, akými skutkovými a právnymi podkladmi sa riadil. Najvyšší súd však vo svojich dôvodoch poukazuje len na všeobecné a nekonkrétne skutočnosti a vôbec sa už nezaobera skutočnou podstatou obsahu našich námietok.

Z uvedeného je zrejmé, že sa domáhame ochrany našich základných ľudských práv, čo má spočívať v tom, že tak ako daňové orgány, ani Najvyšší súd SR sa týmito námietkami nezaoberali, v dôsledku čoho nám nebola poskytnutá dostatočná súdna, prípadne iná ochrana na zabezpečenie spravodlivého procesu.

Hmotnoprávne posúdenie veci zo strany daňových orgánov a Najvyššieho súdu je len dôsledkom základných procesných práv nás, ako účastníka konania.

Pokiaľ Najvyšší súd SR tvrdí, že procesné pochybenia nemohli mať vplyv na zákonnosť rozhodnutí je tento názor nesprávny, pretože nie nesprávnym výkladom nás, ale výkladom daňových orgánov a Najvyššieho súdu príslušných ustanovení, došlo k porušeniu našich procesných práv v tom, že výklad uvedených orgánov je v hrubom rozpore s platnou právnou úpravou.

Právny zástupca sťažovateľa si uplatňuje trovy právneho zastúpenia tak, ako sú špecifikované na str. 7 našej sťažnosti (...) s tým, že tieto trovy je povinný nahradiť len Najvyšší súd SR právnenému zástupcovi JUDr. F. V.

Netrváme na tom, aby sa v prejednávanej veci konalo ústne pojednávanie a súhlasíme s tým, aby sa vec prejednala bez našej účasti.“

3. Ústavný súd so súhlasom účastníkov konania podľa § 30 ods. 2 zákona o ústavnom súde upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s ich stanoviskami k opodstatnenosti sťažnosti dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci namietaného porušenia práv.

II.

Z obsahu sťažnosti a k nej priložených písomností, z obsahu na vec sa vzťahujúceho súdneho spisu, ako aj z vyjadrení účastníkov konania ústavný súd zistil nasledovné relevantné skutočnosti:

1. Z obsahu žaloby „o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného“ z 9. apríla 2002 vyplýva, že argumentácia v nej sa v podstate opakuje v predmetnej ústavnej sťažnosti, avšak z dôvodu preskúmateľnosti tohto rozhodnutia sa relevantné časti tejto žaloby v nasledovnom citujú:

„(...) K bodu 1) napadnutého rozhodnutia

V odvolaní sme namietali nepríslušnosť Daňového úradu v M. na konanie v tejto veci, pretože od 29. mája 2001, kedy došlo k zmene sídla našej spoločnosti zápisom v obchodnom registri, sa stal podľa § 3 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. príslušným správcom dane Daňový úrad II v B. Len tento príslušný správca dane bol oprávnený vo veci konať. Ak Daňové riaditeľstvo SR vydalo rozhodnutie č. k. I/210/13515/00 zo dňa 29. 6. 2001, ktorým vyhovel podnetu DÚ v M. zo dňa 13. 6. 2001 a delegovalo miestnu príslušnosť

z DÚ úradu II B. na Daňový úrad M., ide o nulitný správny akt, pretože podanie DÚ v M. je nulitné, keďže na takýto úkon nebol oprávnený pre nepríslušnosť.

Žalovaný dospel k záveru, že naša uvedená námietka nie je dôvodná, pretože ust. § 4 ods. 1 Zák. č. 511/1992 Zb. nevylučuje, aby návrh na delegovanie podal nepríslušný DÚ.

Podľa č. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať, iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Na základe uvedeného ustanovenia Ústavy SR je jasné, že nepríslušný správca dane, (DÚ M.) v tomto prípade nebol oprávnený podať platný podnet, keďže mu to ust. § 4 ods. 1 Zák. č. 511/1992 Zb. neumožňuje. Ide teda o nulitný úkon, na ktorý bol povinný žalovaný zo zákona prihliadať a tak nemohol vydať platné rozhodnutie o delegovaní príslušnosti, keďže k tomuto nemal kvalifikovaný podnet zo strany príslušného správcu dane alebo účastníka daňového konania.

Je teda zrejmé, že DÚ v M. nebol oprávnený vo veci konať a žalovaný mal zo zákona na tento základný procesný nedostatok prihliadať a nemohol rozhodnúť o nulitnom rozhodnutí DÚ v M.

Na túto skutočnosť musí Najvyšší súd SR prihliadať z úradnej povinnosti podľa § 250i ods. 3 O. s. p., keďže ide o takú základnú procesnú vadu konania, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí a teda je dôvodom na ich zrušenie.

K bodu 2) dôvodov napadnutého rozhodnutia

Žalovaný nepovažoval našu námietku, že vôbec neprebehlo prvostupňové konanie za opodstatnenú, čo odôvodnil tým, že sme mali možnosť počas výkonu daňovej kontroly vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam.

Podľa § 1a písm. d) Zák. č. 511/1992 Zb. je daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Podľa § 15 ods. 1 prvá veta cit. zák., daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane, zisťuje alebo preveruje základ dane, alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

Z citovaných ustanovení je zrejmé, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Žalovaný sa

teda nemôže odvolávať, že sme mali možnosť sa vyjadrovať k zisteným skutočnostiam v priebehu daňovej kontroly, keď toto právo nám prislúcha na daňové konanie.

V § 2 cit. zák. sú uvedené základné zásady daňového konania.

Podľa § 15 ods. 13 cit. zák. daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole, kontrolovanému daňovému subjektu podľa ods. 10. Týmto dňom sa začína vyrubovacie konanie (§ 44).

Podľa § 44 ods. 1 cit. zák. podľa výsledkov vyrubovacieho konania určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Z citovaných ustanovení je zrejmé, že ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13) začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej, podľa prvej časti zákona, čo určuje znenie ust. § 44 ods. 1 zákona. V tomto konaní nám malo byť umožnené využiť všetky nám zákonom priznané procesné práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 cit. zák., už vzhľadom na to, že sme proti spôsobu a vyhodnoteniu obsahu skutočností zistených v daňovej kontrole vzniesli závažné námietky. Za daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.

Ak žalovaný v odvolacom konaní rozhodol taktiež bez našej účasti, vlastne sme sa daňového konania ani nezúčastnili, čím nám boli odňaté naše základné procesné práva a to právo na postup zachovávajúci práva a právom chránené záujmy podľa § 2 ods. 1 zákona a právo úzkej súčinnosti podľa § 2 ods. 2 a 8 zákona a bolo nám znemožnené splniť si povinnosť preukázať skutočnosť, rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane (§ 29 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb.).

I v tomto prípade ide o tak závažné vady konania, ktoré musia mať za následok nesprávnosť rozhodnutia vo veci samej, na ktoré musí súd podľa § 250i ods. 3 O. s. p. prihliadať a ktoré sú dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia.

K bodu 3) dôvodov napadnutého rozhodnutia

Za nezákonný považujeme záver žalovaného, keď neuznal našu námietku a nepovažoval prvostupňové rozhodnutie za nepreskúmateľné.

Podľa § 15 ods. 12 Zák. č. 511/1992 Zb. správca dane je oprávnený opraviť alebo doplniť protokol o daňovej kontrole, najneskôr v deň doručenia protokolu o daňovej

kontrole kontrolovanému daňovému subjektu.

V tomto prípade došlo k doručeniu protokolu dňa 15. 1. 2001 a následne k jeho prerokovaniu dňa 31. 1. 2001, o čom bola spísaná zápisnica z prerokovania protokolu o výsledku daňovej kontroly. Následne boli vydané ďalšie dodatky a to zo dňa 10. 4. 2001 a 4. 10. 2001.

Uvedeným postupom správca dane porušil ust. § 15 ods. 12 Zák. č. 511/1992 Zb., pričom na množstvo protokolov a dodatkov s rôznymi zneniami sa nedá zistiť, aký obsah protokolu z daňovej kontroly bol jediným podkladom pre vyrubovacie konanie.

Pokiaľ žalovaný odôvodňuje svoj záver, že za deň doručenia protokolu treba považovať deň jeho prerokovania (§ 15 ods. 10 cit. zák.) je potom nelogické jeho tvrdenie, že dňa 31. 1. 2001 nedošlo k prerokovaniu protokolu, keď o tomto úkone bola v tento deň spísaná zápisnica.

Iný postup zákon nepripúšťa. Keďže prvostupňový orgán postupoval inak, jeho postup je nezákonný. Tento nezákonný postup môže mať za následok a v tomto prípade i má, nezákonnosť rozhodnutia vo veci samej.

K bodom 4 až 8) dôvodov napadnutého rozhodnutia

Vo všetkých týchto bodoch žalovaný sa stotožnil so záverom prvostupňového orgánu, podľa ktorého v našom prípade došlo k čiastkovému zdaniteľnému plneniu podľa § 13 ods. 3 a 4 Zák. č. 289/1995 Z. z. (ďalej len zákona o DPH).

Tento právny názor daňových orgánov považujeme za nezákonný.

Podľa § 13 ods. 3 zákona o DPH, ak sa zdaniteľné plnenie uskutočňuje formou čiastkového alebo opakovaného zdaniteľného plnenia podľa zmluvy o dielo, nájomnej zmluvy, zmluvy o kúpe prenajatej veci alebo obdobnej zmluvy je každé čiastkové alebo opakované zdaniteľné plnenie samostatným zdaniteľným plnením.

Podľa § 13 ods. 4 zákona o DPH čiastkovým zdaniteľným plnením sa na účely zákona rozumie zdaniteľné plnenie, ktoré sa podľa zmluvy o dielo, alebo inej obdobnej zmluvy uskutočňuje v dohodnutom rozsahu a v dohodnutých lehotách, a nejde pritom o celkové zdaniteľné plnenie, na ktoré je uzavretá zmluva. Zdaniteľné plnenie je uskutočnené dňom prevzatia, alebo poskytnutia čiastkového zdaniteľného plnenia, alebo dňom jeho zaplatenia a to tým dňom, ktorý nastane skôr.

Z cit. ust. jednoznačne vyplýva, aby mohlo ísť o čiastkové zdaniteľné plnenie, musia byť súčasne splnené všetky zákonom predpokladané skutočnosti, ktoré musí obsahovať zmluva, a to:

- 1. musí byť dohodnutý čiastkový rozsah plnenia*
- 2. musia byť dohodnuté lehoty čiastkových plnení*
- 3. nesmie ísť o celkové plnenie*

V tomto prípade, ani jedna z uvedených podmienok nebola splnená, keďže zmluva o dielo zo dňa 29. 6. 1999 takéto dohody neobsahuje. Naopak, z celého obsahu tejto zmluvy je zrejmé, že plnenie - zhotovenie diela je na základe prejavenej vôle účastníkov tejto zmluvy jednoznačne chápané, len ako jediný nedeliteľný celok. Podľa § 266 ods. 1 Obch. zák. musí byť tento prejav vôle vykladaný podľa úmyslu konajúcej osoby a týmto prejavom je viazaná nielen druhá strana, ale každý, teda i daňové orgány. Daňové orgány v tomto prípade nepredložili žiaden dôkaz preukazujúci ich závery o čiastkovom zdaniteľnom plnení, a takéto dôkazy predložiť ani nemohli, keďže neexistujú.

Väčšinu dôkazov správca dane vykonal v rozpore so zákonom a na také dôkazy vôbec nemožno prihliadať (§ 29 ods. 4 prvá veta cit. zák), keď boli vykonané bez našej vedomosti a nemali sme možnosť sa v daňovom konaní k nim vyjadriť, čím bolo porušené naše základné právo daňového konania a to právo na úzku spoluprácu podľa § 2 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb. Ide o dôkazy získané na dožiadaných daňových úradoch.

Ďalšie dôkazy sú vyhodnotené v rozpore s ich skutočným obsahom. Takto nemôže byť za dohodnuté termíny čiastkových plnení považovaný harmonogram prác, ktorý bol súčasťou zmluvy o dielo, pretože harmonogram obsahuje len časovú postupnosť vykonávaných prác bez konkrétneho určenia termínu. Navyiac, keďže práce jednotlivých odborností na seba nadväzujú a nemôžu byť vykonávané v jednom časovom úseku, ale sú vykonávané v rôznych časových úsekoch, je vylúčené, aby každá takáto práca predpokladaná harmonogramom bola považovaná za čiastočné zdaniteľné plnenie.

Podobne, ak považujú daňové orgány zápis o odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 14. 4. 2000 za dôkaz odovzdania diela, a tým preukázanie splnenia pre čiastkové plnenie je tento dôkaz vyhodnotený v rozpore s jeho skutočným obsahom, pretože nedošlo k odovzdaniu diela zhotoviteľa objednávateľovi E., s. r. o., B., ale iba k odovzdaniu prác v rámci subdodávateľskej zmluvy, ktorá nemá vplyv na obsah zmluvy o dielo.

Taktiež kolaudačné rozhodnutie zo 9. 5. 2000 umožňovalo užívanie stavby len z hľadiska podmienok stavebného zákona, ale nie z hľadiska reálneho užívania, podľa zmluvy o dielo.

Ukončené dielo sme ako dodávatelia odovzdali objednávateľovi až dňa 27. 9. 2000, ako riadne ukončené podľa projektovej dokumentácie a dohôd a až týmto dňom došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia.

Žalovaný nami predložené dôkazy a to 18 faktúr, z ktorých je zrejmé, že po 30. 6. 2000, t. j. až v III. štvrťroku 2000 boli vykonávané stavebné práce a práce na interiéroch v súlade s predmetom zmluvy o dielo posúdil, ako stavebné práce a dodávku tovaru poskytnuté nad rámec zmluvy o dielo.

Žalovaný v dôvodoch svojho rozhodnutia, nielenže uviedol túto skutočnosť, ako novú skutočnosť, keď prvostupňový orgán tieto dôkazy vôbec nezohľadnil, ale neuviedol aké skutočnosti (dôkazy) ho viedli k takémuto záveru, čím je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov § 30 ods. 3 Zák. č. 511/1992 Zb.

Naviac, takýto záver je v rozpore s dôvodmi uvedenými v rozhodnutí, keď sám žalovaný konštatuje, že z predložených 18 faktúr je zrejmé, že práce boli vykonávané v súlade s predmetom zmluvy o dielo.

Podľa nášho názoru, uvedené závery žalovaného sú len účelové a v rozpore so skutočným obsahom dôkazov (§ 2 ods. 3 a 6 Zák. č. 511/1992 Zb.). Týmito dôkazmi - 18 faktúrami sme jednoznačne preukázali, že na diele bolo riadne pokračované i v III. štvrťroku 2000, čo jednoznačne dokazuje správnosť nášho postupu, že k zdaniteľnému plneniu došlo až v III. štvrťroku 2000.

Tie isté skutočnosti uvedené v predchádzajúcom obsahu tejto žaloby sa vzťahujú i na napadnuté rozhodnutia žalovaného a DÚ v M., ktorými bolo rozhodnuté o zvýšení dane. (...)“

2. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 7 Sž 45-46/02 vyplýva, že najvyšší súd žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného - Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky - z 12. februára 2002 č. V/2500/1082/2002/Kub a č. V/2500/1083/2002/Kub zamietol v podstate z nasledovných dôvodov:

«(...) Z predložených spisov správnych orgánov súd zistil, že Daňový úrad M. ako správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2000. Podľa protokolov o daňovej kontrole a dodatku k protokolom boli daňovou kontrolou zistené porušenia § 13 ods. 3 a 4 a § 15 ods. 1 zákona o DPH, spočívajúce v tom, že žalobca mal vykonať fakturáciu stavebných prác na stavbe „Hotel A.“ objednávateľovi stavby – spoločnosti E., a. s., M. a priznať a odvieť daň na výstupe za predmetné zdaniteľné plnenia v zdaňovacom období II. štvrťrok 2000. Na základe výsledkov kontroly vydal správca dane rozhodnutie o nepriznaní nadmerného odpočtu a určení vlastnej daňovej povinnosti a tiež rozhodnutie o zvýšení dane. Žalovaný správny orgán v odvolacom konaní rozhodnutia správcu dane ako vecne správne potvrdil. Stotožnil sa s právnym záverom správcu dane, že žalobca porušil zákon, keď nevystavil faktúru za uskutočnenie čiastkového zdaniteľného plnenia v II. štvrťroku 2000 v lehote 15 dní, ako to ukladá ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH.

Rozpor medzi daňovými orgánmi a žalobcom spočíval okrem námietok žalobcu procesného charakteru najmä v ich rozdielnom pohľade na uskutočnenie čiastkových zdaniteľných plnení. Žalobca bol toho názoru, že nebol naplnený obsah zákonných ustanovení § 13 ods. 3 a 4 zákona o DPH a keďže zdaniteľné plnenie nebolo uskutočnené formou čiastkového zdaniteľného plnenia, k zdaniteľnému plneniu došlo až v III. štvrťroku 2000. Do protikladu s tým je potom postavený právny názor daňových orgánov o uskutočnení čiastkového zdaniteľného plnenia v II. štvrťroku 2000, k čomu dospel správca dane po preverení subdodávateľských faktúr a ďalších dokladov - príloh k faktúram ako aj účtovníctva a ostatných dokladov žalobcu, súvisiacich s danou vecou. Žalovaný správny orgán sa v odvolacom konaní s právnym názorom správcu dane stotožnil.

Daňové orgány sú povinné v daňovom konaní postupovať podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a aplikovať príslušný daňový hmotnoprávny predpis. Uvedené zákony sú pre aplikovanie v daňovom konaní „lex specialis“ a majú prednosť.

Obchodný zákonník poskytuje zmluvným stranám v obchodných vzťahoch značnú zmluvnú voľnosť, vyjadrenú o. i. v ustanovení § 263 Obchodného zákonníka. V obchodných zmluvách je preto možné odchyliť sa od zákonných ustanovení Obchodného zákonníka, ktoré nemajú kogentný charakter.

V daňových vzťahoch má prioritu aplikácia daňových zákonov. Dojednania v obchodných zmluvách nemôžu byť v rozpore s kogentnými ustanoveniami daňových zákonov. Uplatňovanie uvedeného právneho princípu je len logickým dôsledkom ochrany fiskálneho záujmu štátu.

Ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH, ktoré má kogentný charakter, ukladá platiteľovi povinnosť vyhotoviť za každé zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa daňový doklad, a to najskôr v deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia a najneskôr do 15 dní od jeho uskutočnenia, ak zákon neustanovuje inak.

Ujednanie v článku VI. bod 6.1 zmluvy je preto neplatné z dôvodu rozporu s citovaným kogentným ustanovením zákona o DPH. Aj s poukazom na dohodnutý čas plnenia v článku IV. bod 4.1 zmluvy, podľa ktorého termín plnenia predmetu zmluvy podľa č. III. bol podľa spracovaného harmonogramu, ktorý tvorí prílohu zmluvy bolo tiež správne posúdenie daňových orgánov doby uskutočnenia zdaniteľného plnenia podľa § 13 ods. 3, 4 zákona o DPH.

Uvedenými úvahami sa riadil Najvyšší súd SR, keď dospel k záveru, že daňové orgány dospeli v danej veci k správne právnemu záveru, ktorý korešponduje platnej právnej úprave.

Ani s procesnými námietkami žalobcu sa Najvyšší súd SR nestotožnil. Pri delegovaní miestnej príslušnosti bol dodržaný postup v súlade s ustanovením § 4 zákona č. 511/1992 Zb. Výklad, že „podnet“ podľa uvedeného ustanovenia nemohol podať Daňový úrad v M. by bol nenáležite reštriktívny a odňal by dovtedajšiemu správcovi dane možnosť aktívne sa postarať o dokončenie ním začatých konaní, resp. vydanie príslušných rozhodnutí vo veciach, v ktorých vykonal daňovú kontrolu. Aj v ďalšom namietanom postupe sa správca dane vlastne len pokúšal vyhovieť námietkam a vyporiadať sa s pripomienkami žalobcu. Na druhej strane, keď by žalobca v priebehu daňovej kontroly a v daňovom konaní neposkytol potrebnú súčinnosť, nemohol by sa účinne domáhať zrušenia preskúmaného rozhodnutia pre nezákonnosť spočívajúcu v nedostatočnom zistení skutočného stavu, ktoré sám zaviniel. Pritom je potrebné poukázať aj na to, že žalobcom vytykané procesné pochybenia neboli spôsobilé zmeniť hmotnoprávne posúdenie danej veci.

V daňovom konaní bol v daných veciach dodržaný postup podľa zákona č. 511/1992 Zb. Právne závery daňových orgánov posúdil Najvyšší súd SR ako správne. Preto nedošlo

v daňovom konaní k porušeniu zákonom chránených práv žalobcu. Aj zvýšenie dane bolo určené v súlade s ustanovením § 44 ods. 5 zákona o DPH.

Z uvedených dôvodov dospel Najvyšší súd SR k záveru, že žalovaný správny orgán vydaním napadnutých rozhodnutí rozhodol v súlade so zákonom. Preto podľa § 250j ods. 1 OSP žalobu zamietol. (...)

III.

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. (...)

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

Podľa č. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

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

Predmetom sťažnosti, ktorú ústavný súd prijal na ďalšie konanie, bolo tvrdenie sťažovateľa, že rozsudkom najvyššieho súdu z 18. októbra 2002 sp. zn. 7 Sž 45-46/02 došlo k porušeniu jeho základného práva na súdnu ochranu a na spravodlivé súdne konanie

zaručené v čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie zaručené v čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Ústavný súd vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že pri uplatňovaní svojej právomoci nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov, a že jeho úloha sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 1/03, I. ÚS 226/03).

Právo na spravodlivý súdny proces neznamena nárok na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami, resp. s jeho právnymi názormi. Z opačného pohľadu možno povedať, že neúspech v súdnom konaní nie je možné bez ďalšieho považovať za porušenie základného práva. Je v právomoci všeobecných súdov vykladať a aplikovať zákony. Pokiaľ tento výklad nie je arbitrárny a je náležite zdôvodnený, ústavný súd nemá príčinu doň zasahovať (I. ÚS 19/02, I. ÚS 50/04).

1. Predmetom tohto konania boli najmä tvrdenia sťažovateľa o porušení jeho základných práv na spravodlivé súdne konanie podľa označeného článku ústavy a dohovoru. Podstatu námietok sťažovateľa možno zhrnúť tak, že spočívali predovšetkým v tom, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nebol „náležite“ odôvodnený, že najvyšší súd sa jeho námietkami „reálne vôbec nezaoberal“, jeho námietky „podrobne neskúmal“, najmä preto, že :

„a) Namietali sme nepríslušnosť Daňového úradu v M. na konanie v tejto veci, pretože od 29. mája 2001 došlo ku zmene sídla našej spoločnosti a tým k zmene príslušnosti správcu dane (...). Najvyšší súd SR sa v napadnutom rozhodnutí len formálne vysporiadal s našou námietkou, bez toho, aby jeho dôvody uvedené v rozhodnutí mali oporu v skutkovom stave a v konkrétnom právnom ustanovení.

b) Ďalej sme namietali, že v tejto veci vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím nám bola znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane. (...)

(...) je zřejmé, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Daňové riaditeľstvo SR pracovisko Ž. sa teda nemohlo odvolávať, že sme mali možnosť sa vyjadrovať k zisteným skutočnostiam v priebehu daňovej kontroly, keď toto právo nám prislúcha na daňové konanie a navyše počas výkonu daňovej kontroly boli vykonávané dôkazy a postupy, o ktorých sme vôbec nemali ani vedomosť. (...)

(...) je zřejmé, že ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13) začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej, podľa prvej časti zákona, čo určuje znenie ust. § 44 ods. 1 zákona. V tomto konaní nám malo byť umožnené využiť všetky nám zákonom priznané procesné práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 cit. zák., už vzhľadom na to, že sme proti spôsobu a vyhodnoteniu obsahu skutočností zistených v daňovej kontrole vzniesli závažné námietky. Za daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.

Navyše Daňové riaditeľstvo SR i v odvolacom konaní rozhodlo taktiež bez našej účasti a tým sme sa vlastne daňového konania obidvoch stupňov vôbec nezúčastnili, čím nám boli odňaté naše základné procesné práva

Vzhľadom na množstvo protokolov a dodatkov s rôznymi zneniami sa nedá zistiť, aký je vlastne obsah protokolu z daňovej kontroly, ktorý bol jediným podkladom pre vyrubovacie konanie.

Daňové orgány a ani Najvyšší súd SR (...) nepredložili žiaden dôkaz preukazujúci ich závery o čiastkovom zdaniteľnom plnení, a takýto dôkaz predložiť ani nemohli nakoľko neexistuje. Väčšinu dôkazov správca dane vykonal v rozpore so zákonom a na také dôkazy vôbec nemožno prihliadať (§ 29 ods. 4 prvá veta cit. zák), keď boli vykonané bez našej vedomosti a nemali sme možnosť sa v daňovom konaní k nim vyjadriť, čím bolo porušené naše základné právo daňového konania a to právo na úzku spoluprácu podľa § 2 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb. Ide o dôkazy získané na dožiadaných daňových úradoch.“

1.1 Podľa § 157 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) v odôvodnení rozsudku uvedie súd podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyloží, ktoré skutočnosti má preukázané a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, prečo nevykonal i ďalšie dôkazy, a posúdi zistený

skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil (ods. 2). V záujme výchovného pôsobenia rozsudku dbá súd na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé a zaoberalo sa príčinami sporu (ods. 3).

Toto zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu a inú právnu ochranu, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy a podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru vykladať a uplatňovať s ohľadom na príslušnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva [ďalej len „ESLP“ (pozri napr. rozsudok Garcia Ruiz v. Španielsko z 21. januára 1999, § 26)] tak, že rozhodnutie súdu musí uviesť dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené. Rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť vo svetle okolností každej veci. Z citovaných článkov ústavy a dohovoru však nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené súdom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za základný pre svoju argumentáciu (mutatis mutandis I. ÚS 56/01).

Z judikatúry ESLP ďalej vyplýva, že princíp rovnosti zbraní, ktorý je jedným z dôležitých atribútov základného práva na spravodlivé súdne konanie vyžaduje, aby každej procesnej strane bola daná primeraná možnosť predniesť svoju záležitosť za podmienok, ktoré ju nestavajú do podstatne nevýhodnejšej situácie, než v ktorej je jej odporca (Komanický c. Slovenská republika, rozsudok zo 4. júna 2002, § 45). Právo na kontradiktórne konanie zase znamená, že procesné strany musia dostať príležitosť nielen predložiť všetky dôkazy potrebné na to, aby ich návrh uspel, ale i zoznámiť sa so všetkými ďalšími dôkazmi a pripomienkami, ktoré boli predložené s cieľom ovplyvniť rozhodnutie súdu, a vyjadriť sa k nim (pozri cit. rozsudok Komanický, § 46).

Ústavný súd rovnako judikoval, že rozhodnutiu všeobecného súdu vo veci samej (vrátane rozhodnutia všeobecného súdu v správnom súdnictve) musí predchádzať jeho postup zodpovedajúci garanciam spravodlivého súdneho konania v zmysle príslušných ustanovení ústavy a príslušnej medzinárodnej zmluvy o ľudských právach a základných slobodách (v kontexte danej veci v súlade s dohovorom), najmä garanciam obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, v princípe rovnosti zbraní a v práve na kontradiktórne konanie (mutatis mutandis I. ÚS 230/03). Ústavný súd už tiež zdôraznil, že zo vzájomnej

súvislosti ustanovení čl. 152 ods. 4 a čl. 154c ods. 1 ústavy vyplýva, že dohovor a judikatúra k nemu sa vzťahujúca predstavujú pre vnútroštátne orgány aplikácie práva záväzné výkladové smernice pre výklad a uplatňovanie zákonnej úpravy jednotlivých komponentov práva na súdnu a inú právnu ochranu zakotvených v siedmom oddiele druhej hlavy ústavy, a tým normujú rámec, v ktorom je pred týmito orgánmi možné domáhať sa rešpektovania jednotlivých aspektov „práva na spravodlivé súdne konanie“ (napr. I. ÚS 49/01, I. ÚS 1/03).

1.2 Ústavný súd vzhľadom na uvedené zásady a po vyhodnotení všetkých uvedených podkladov, súvislostí a argumentov dospel k záveru, že ústavná sťažnosť v tejto časti, teda vo vzťahu k namietanému porušeniu základného práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru - je dôvodná.

Z napadnutého rozsudku vyplýva, že najvyšší súd založil svoje rozhodnutie vo veci sťažovateľa v podstate na tom, že:

«(...) Ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH, ktoré má kogentný charakter, ukladá platiteľovi povinnosť vyhotoviť za každé zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa daňový doklad (...).

Ujednanie v článku VI. bod 6.1 zmluvy je preto neplatné z dôvodu rozporu s citovaným kogentným ustanovením zákona o DPH. (...)

(...) s procesnými námietkami žalobcu sa Najvyšší súd SR nestotožnil. Pri delegovaní miestnej príslušnosti bol dodržaný postup v súlade s ustanovením § 4 zákona č. 511/1992 Zb. Výklad, že „podnet“ podľa uvedeného ustanovenia nemohol podať Daňový úrad v Martine by bol nenáležite reštriktívny a odňal by dovedajšiemu správcovi dane možnosť aktívne s postarať o dokončenie ním začatých konaní, resp. vydanie príslušných rozhodnutí vo veciach, v ktorých vykonal daňovú kontrolu. (...)»

Príslušné ustanovenia ústavy a dohovoru, ktoré sa týkajú spravodlivého procesu, treba interpretovať tak, že kvalita procesu musí zodpovedať právam a povinnostiam, o ktorých sa koná. Z ústavnoprávneho hľadiska a z požiadaviek, ktoré vyplývajú z ochrany ústavnosti, rozsahu a spôsobu súdnej kontroly správnych aktov, treba venovať (rozhodnutiam) dostatočnú a výraznú pozornosť, rovnako ako je potrebné v dostatočnej miere a presvedčivým spôsobom ich odôvodniť.

Pokiaľ ide o námietku „*nepríslušnosti Daňového úradu v M.*“, ktorým sa najvyšší súd podľa sťažovateľa len formálne vysporiadal, treba prisvedčiť sťažovateľovi, že záver najvyššieho súdu, podľa ktorého «*výklad, že „podnet“ (...) nemohol podať Daňový úrad v M. by bol nenáležite reštriktívny*» je iba vágne tvrdenie, z ktorého nevyplýva vysvetlenie, na základe akých úvah k nemu najvyšší súd dospel.

Okrem uvedeného sa najvyšší súd pri svojom rozhodovaní nijako nezaoberal námietkami sťažovateľa, ktoré sa v daných súvislostiach javia ako nie neopodstatnené. Sťažovateľ vo svojej žalobe „o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného“ poukázal aj na skutočnosť, že „vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie“, čím mu mala byť znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane. Sťažovateľ pritom vychádzal z toho, že „daňová kontrola nie je daňovým konaním“ a tvrdil tiež, že za „daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia“. Najvyšší súd uvedené závažné tvrdenia sťažovateľa nielen neskúmal, a nedal na tieto otázky ústavne konformné odpovede, ale v odôvodnení napadnutého rozhodnutia ani neuviedol, prečo tak neurobil.

Rovnako z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nevyplýva, že by sa bol najvyšší súd zaoberal námietkou sťažovateľa, podľa ktorej k prerokovaniu protokolu „o výsledku daňovej kontroly“ došlo 31. januára 2001, avšak „*následne boli v rozpore so zákonom vydané ďalšie dodatky a to zo dňa 10. 4. 2001 a 4. 10. 2001*“, ku ktorým už nemal možnosť zaujať stanovisko. Navyše sa najvyšší súd nevysporiadal ani s námietkou sťažovateľa, podľa ktorej „*Daňové riaditeľstvo SR i v odvolacom konaní rozhodlo taktiež bez našej účasti a tým sme sa vlastne daňového konania obidvoch stupňov vôbec nezúčastnili*“.

Správne (daňové) orgány, ale aj najvyšší súd podľa názoru ústavného súdu v danom prípade postupovali spôsobom, ktorý nemohol viesť k vydaniu rozhodnutia na základe objektívne zisteného skutkového stavu a mohlo dôjsť k porušeniu práva na spravodlivý proces. Treba poukázať na to, že v záujme zachovania princípu rovnosti zbraní nebolo možné odprieť sťažovateľovi vyjadriť sa aj k dodatkom „*zo dňa 10. 4. 2001*

a 4. 10. 2001“, pretože v konečnom dôsledku taký postup vyvoláva zásah do práv chránených čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Napokon ústavný súd sa v okolnostiach danej veci nestotožnil s názorom najvyššieho súdu, podľa ktorého *„žalobcom vytýkané procesné pochybenia neboli spôsobilé zmeniť hmotnoprávne posúdenie danej veci“*. Je totiž povinnosťou ústavného súdu, aby náležite zvážil práve dodržiavanie procesných princípov, pretože ich ignorovanie môže viesť k porušovaniu základných práv a slobôd zaručených ústavou a dohovorom, tak ako sa to stalo aj v danom prípade, pretože napadnutým rozhodnutím, ktoré je arbitrárne a nedostatočne odôvodnené, došlo k porušeniu základného práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie.

Vzhľadom na uvedené dôvody ústavný súd vyslovil porušenie práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie zaručené v čl. 46 ods. 1 ústavy a v čl. 6 ods. 1 dohovoru, tak ako to je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia v bode 1.

2. Podľa § 56 ods. 2 prvej vety zákona o ústavnom súde ak sa základné práva alebo slobody porušili rozhodnutím alebo opatrením, ústavný súd také rozhodnutie alebo opatrenie zruší.

Podľa § 56 ods. 3 písm. b) zákona o ústavnom súde ak ústavný súd sťažnosti vyhovie, môže vrátiť vec na ďalšie konanie.

V zmysle citovaných ustanovení ústavný súd zrušil rozsudok najvyššieho súdu z 18. októbra 2002 sp. zn. 7 SŽ 45-46/02 a vec vrátil na ďalšie konanie (bod 2 výroku).

3. Ústavný súd nezistil, že by uvedeným porušením základných práv sťažovateľa došlo zároveň k odmietnutiu práva sťažovateľa na súdnu a inú právnu ochranu, tak ako to tvrdil sťažovateľ. Zistenými nedostatkami evidentne nebol odmietnutý sťažovateľovi prístup na súd a ani vo svojej podstate nebolo dotknuté základné právo zaručené v čl. 46 ods. 1 ústavy. V tejto časti preto nebolo možné sťažnosti sťažovateľa vyhovieť, preto ústavný súd rozhodol tak, ako to je uvedené v bode 4 výroku tohto nálezu.

4. Podľa § 36 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania jeho trovy.

Sťažovateľovi vznikli trovy konania z dôvodu právneho zastúpenia za tri úkony právnej služby (prípravu a prevzatie zastúpenia a podanie sťažnosti v roku 2003 a podanie písomného stanoviska k vyjadreniu okresného súdu v roku 2006). Za dva úkony vykonané v roku 2003 patrí odmena v sume dvakrát po 4 270 Sk a k tomu dvakrát náhrada režijného paušálu v sume 128 Sk podľa vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 163/2002 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb. Za jeden úkon, ktorý bol vykonaný v roku 2006, patrí odmena v sume 2 730 Sk a k tomu režijný paušál v sume 164 Sk v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb. Celkové trovy právneho zastúpenia sťažovateľa predstavujú preto sumu 11 690 Sk.

Vzhľadom na tieto skutočnosti ústavný súd o uplatnených trovách konania sťažovateľa rozhodol tak, ako to je uvedené v bode 3 výroku tohto rozhodnutia.

5. Vzhľadom na čl. 133 ústavy, podľa ktorého proti rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok, treba pod „právoplatnosťou rozhodnutia“ uvedenou vo výroku tohto rozhodnutia rozumieť jeho doručenie účastníkom konania.

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

V Košiciach 20. decembra 2006