



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 160/2014-21

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 13. marca 2014 v senáte zloženom z predsedu Ladislava Orosza, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcu Jána Lubyho predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti NDP Slovakia, s. r. o., Potočná 9, Piešťany, zastúpenej advokátkou JUDr. Luciou Halvoňovou, Na vřšku 2, Bratislava, ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj svojich práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 4 Sžf 32/2012 a jeho rozsudkom z 27. novembra 2012, a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti NDP Slovakia, s. r. o., odmieta ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 15. apríla 2013 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti G., s. r. o. (ďalej len „právna predchodkyňa

sťažovateľky“, v citáciách aj „žalobca“), ktorou namietala porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a čl. 141 ods. 1 ústavy, ako aj porušenie práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 4 Sžf 32/2012 a jeho rozsudkom z 27. novembra 2012 (ďalej aj „namietaný rozsudok“).

Ústavný súd z údajov uvedených v Obchodnom registri Slovenskej republiky zistil, že právna predchodkyňa sťažovateľky zanikla 30. januára 2014 v dôsledku zlúčenia. Jej právnym nástupcom sa stala obchodná spoločnosť NDP SLOVAKIA s. r. o., Potočná 9, Piešťany (ďalej len „sťažovateľka“). Na výzvu ústavného súdu právna zástupkyňa sťažovateľky oznámila, že sťažovateľka trvá na sťažnosti podanej jej právnou predchodkyňou.

Podľa § 31a 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“) ak tento zákon neustanovuje inak a povaha veci to nevyklučuje, použijú sa na konanie pred ústavným súdom primerane ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) alebo Trestného poriadku.

Podľa § 107 ods. 4 OSP ak po začatí konania zanikne právnická osoba, súd pokračuje v konaní s jej právnym nástupcom, a ak právneho nástupcu niet, súd konanie zastaví.

V súlade s § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 31a zákona o ústavnom súde ústavný súd pokračoval v konaní so sťažovateľkou.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že Daňový úrad P. (ďalej len „správca dane“) dodatočným platobným výmerom č. 670/230/3075/11/Kav z 26. januára 2011 znížil právnej predchodkyňi sťažovateľky ako platiteľke dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“)

nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2009 zo sumy 43 150,39 € na sumu 154,81 €. Proti tomuto rozhodnutiu podala právna predchodkyňa sťažovateľky odvolanie, o ktorom rozhodlo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím sp. zn. I/226/6695-52219/2011/994159 zo 4. mája 2011 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

Proti rozhodnutiu žalovaného podala právna predchodkyňa sťažovateľky žalobu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“), ktorou sa domáhala preskúmať jeho zákonnosť. O žalobe rozhodol krajský súd rozsudkom č. k. 11 S 66/2011-63 zo 14. februára 2012 tak, že žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podala právna predchodkyňa sťažovateľky odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd namietaným rozsudkom sp. zn. 4 Sžf 32/2012 z 27. novembra 2012 tak, že ho potvrdil.

Právna predchodkyňa sťažovateľky v sťažnosti uviedla:

„... rozhodnutia daňových orgánov, s ktorých závermi sa stotožnili aj súdy sú založené na:

... nesprávnom výklade ustanovení o daňovej kontrole, predložené listinné dôkazy žalobcom klasifikujú ako nepodstatné, resp. ich úplne ignorujú a na druhej strane požadujú listinné dôkazy, ktorými daňový subjekt ani disponovať nemôže,

... ignorujú záväznú judikatúru Európskeho súdneho dvora týkajúcu sa takmer totožných prípadov,

... v zmysle svojich právoplatných rozhodnutí vybrali niekoľkomiliónovú daň z obchodného prípadu, ktorý je podľa týchto rozhodnutí fiktívny!

... sťažnosť podávame najmä z dôvodu zásahu do našich ústavných a dohovorom zaručených práv, ktorý spočíva v tom, že namietané rozsudky súdov sú nielen nesprávne, ale aj nedostatočne odôvodnené, pričom samotný výklad právnych predpisov uskutočnený všeobecnými súdmi vykazuje značný stupeň arbitrárnosti, keďže je účelový a jednostranne zameraný v prospech argumentácie žalovaného, za súčasnej absencie úvah, ktorými sa súdy spravovali pri hodnotení dôkazov, čo determinovalo ich následnú nepresvedčivosť a týmto

momentom bolo aj voči rozhodnutiu krajského súdu problematické správne zamerat' dôvody odvolania, keďže v rozsudku chýbalo ako sa súd vyrovnal s dôvodmi samotnej žaloby, a toto nebolo odstránené ani rozhodnutím najvyššieho súdu...“

Ďalej namietala, že konajúce súdy sa nezaoberali jej argumentáciou o porušení relevantných ustanovení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) o zákonných lehotách na vykonanie daňovej kontroly. Poukázala na to, že správca dane rozhodnutím sp. zn. 670/320/39813/2010/Be z 8. septembra 2011 prerušil daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009, pričom „*Počas prerušenia daňového konania teda neplynú procesné lehoty a súčasne sa v už začatom daňovom konaní nepokračuje, pričom správca dane nemôže realizovať žiadne procesné úkony až pokiaľ nedôjde k opätovnému pokračovaniu v daňovom konaní.*

Tento postup však správca dane nerešpektoval a ešte v ten istý deň ako vydal rozhodnutie o prerušení daňového konania t. j. 8. 9. 2010 požiadal listom č. 670/320/39759/2010/Be... Daňový úrad P. o bližšie prešetrenie obchodu leštených granitových dosiek medzi predchádzajúcich obchodnými partnermi.

V kontexte s vyššie uvedeným je teda zrejmé, že správca dane pokračoval v predmetnej daňovej kontrole z vlastného podnetu, čiže vykonával procesné úkony po prerušení kontroly a nie až po tom ako pominuli prekážky, to znamená, že lehoty v zmysle § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. riadne plynuli.

Porušovateľ, rovnako ako správca dane si... neuvedomili, že daňová kontrola do momentu prerušenia trvala už od 15. 10. 2009 do 8. 9. 2010 tzn. 328 dní, takže v prípade jej predĺženia o ďalších 103 dní, tak ako uvádza správca dane by dosiahla dĺžku 430 dní, čo je viac ako jeden kalendárny rok...

Zo zhrnutia všetkých skutočností formulovaných v tejto časti teda vyplýva, že súdy sa vôbec nezaoberali našou argumentáciou spočívajúcou v tom, že správca dane po prerušení daňovej kontroly uskutočnil procesný úkon (dožiadanie), ktorým opätovne vstúpil do konania, čo znamená, že lehoty opäť plynuli a daňová kontrola mala byť ukončená do 15. 10. 2010.

Vzhľadom k tomu, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon, protokol z nej nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť.“.

Právna predchodkyňa sťažovateľky namietala tiež to, že konajúce súdy nerešpektovali relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“), pričom svoje rozsudky v tomto smere dostatočne neodôvodnili. Argumentovala tým, že v prerokúvanom prípade sa nepotvrdilo podozrenie o jej zapojení do karuselového podvodu, preto *„treba rešpektovať závery Súdneho dvora napr. v rozsudkoch v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), podľa ktorého nárok na odpočítanie DPH na vstupe nemôže byť ovplyvnený skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť“.*

Neopomenuteľným rozhodnutím je rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) z 21. 6. 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorého podstata spočíva v tom, že daňové úrady nemôžu od podnikateľov chcieť, aby preverovali dodávateľov.

... Európsky súd rozhodol, že daný štát môže stopnúť vrátenie dane týmto podnikateľom len vtedy, keď im daňové úrady cez objektívne dôkazy dokážu, že vedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

Zo skutkových okolností prípadu, ktorý bol predmetom citovaného rozsudku vyplýva, že aj keď firma a jej partner tvrdili, že obchody sa naozaj odohrali, daňová kontrola odpočty dane zamietla. Kontrola totiž vo firmách nenašla dôkazy, že by si firmy tovar medzi sebou skutočne vymenili, pričom formálne boli splnené formálne náležitosti na odpočty dane, pričom v danom prípade ide o takmer totožné skutkové okolnosti ako nám vyčíta žalovaný.

Porušovateľ ako aj krajský súd vôbec nezohľadnili, že daňové úrady cez objektívne dôkazy nedokázali, že sme vedeli alebo mali vedieť o tom, že by obchody mali byť fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

Porušovateľ na takmer viac ako troch stranách formálne cituje zákonné ustanovenia relevantných daňových predpisov, a to bez toho, aby v súlade s ústavne formulovaným

princípom ústavne konformného výkladu správne vyložil ich obsah a zmysel v kontexte so skutkovým stavom.

Počas celého správneho ako aj súdneho konania sme viackrát namietali, že všetky zákonom uložené daňové povinnosti sme si splnili, predložené doklady spĺňali všetky predpísané náležitosti, ale tak ako daňové orgány, ani súdy nám neposkytli odpoveď na to, aké ďalšie dôkazy sme mali predložiť, resp. ktoré doklady a podľa akých právnych predpisov sme nepredložili.“

Právna predchodkyňa sťažovateľky ďalej poukazovala na zásadu zákonnosti daňového konania, a tiež na rozloženie dôkazného bremena v tomto konaní, dávala do pozornosti záver najvyššieho súdu, ktorý tento negatívny záver založil na tom, že dostatočne nepreukázala existenciu tovaru, pričom tento negatívny záver založil len na tom, že

- a) „*mad'arské obchodné spoločnosti sú nekontaktné*“, a tak tovar nemohol existovať, a
- b) nepredložila ďalšie dôkazy o existencii tovaru.

K uvedenému záveru právna predchodkyňa sťažovateľky uviedla:

„... Dovoľme si upozorniť na skutočnosť, že je rozdiel medzi tým, že spoločnosť je nekontaktná a konštatovaním, že predmetný tovar nebol vôbec dodaný. To znamená, že súdy sa uspokojili so záverom, že vzhľadom k tomu, že obchodná spoločnosť H., Kft. je nekontaktná, automaticky to znamená, že žalobca zlyhal v preukázaní svojich tvrdení o realizácii zdaniteľného obchodu medzi ním a obchodnou spoločnosťou J., s. r. o. S takýmto postupom sa však podľa nášho názoru v žiadnom prípade nemožno uspokojiť.

Je zrejmé, že sa nevieme vyjadriť k úplnému pôvodu žulovej dlažby, to je však pochopiteľné, nakoľko tento fakt nás ani nezaujíma, pretože my sme mali záujem o predmetnú žulovú dlažbu v množstve a kvalite ako nám ponúkla obchodná spoločnosť J., s. r. o. a keďže táto nám tovar v zodpovedajúcom množstve a kvalite dodala, nemali sme žiadne pochybnosti o jeho pôvode.“

Právna nástupkyňa sťažovateľky spochybnila tiež záver najvyššieho súdu, že nepredložila dôkazy, ktorými by preukázala existenciu tovaru. Poukázala na § 29 ods. 4

a § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., z ktorých vyplýva, že dôkazné prostriedky nie sú hierarchicky usporiadané, neexistuje dôkaz, ktorý je nadradený inému dôkazu, pričom správca dane sa musí v rozhodnutí vysporiadať s každým predloženým dôkazom. Na tomto základe argumentovala tým, že dostatočne preukázala existenciu tovaru (žulovej dlažby) s tým, že správca dane nemôže jednostranne uprednostniť a požadovať predloženie vecných, listinných dôkazov a nezohľadniť napr. svedecké výpovede. Ďalej uviedla:

„Z uvedeného dôvodu, hodnotenie dôkazov realizované správcou dane považujeme za nesprávne a nedostatočné, odôvodnené len formálnym konštatovaním, že nespĺňajú materiálne podmienky, bez bližšej konkretizácie, v čom vidí ich formálnosť.

Podľa správcu dane sporná faktúra za dodávku tovaru č. 2009013 z 15. 7. 2009, od dodávateľa... J., s. r. o... neobsahuje zákonom predpísané náležitosti.

Toto tvrdenie správcu dane je opäť nesprávne, lebo v zmysle zákonných nárokov podľa § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH musí obsahovať údaj o množstve a druhu dodaného tovaru a tento údaj sa na predmetnej faktúre nachádza: druh – žulová dlažba, množstvo – 675,50 m².

V rámci daňového konania sme predložili všetky doklady (faktúry, dodacie listy, doklady o úhrade, CMR), a doklady predložili aj konatelia spoločnosti, ktorý obchodovali s predmetným tovarom miestne príslušným správcou dane, konkrétne si dovoľujeme poukázať na túto sieť dôkazov, ktoré dokonca vyplynuli aj z dokazovania vedeného správcou dane...“, keďže „... predstavujú ucelenú sieť dôkazov (ktoré mali vyplynúť z vykonaného dokazovania, pozn.), že obchod, ktorý je predmetom faktúry... z 15. 7. 2009 sa reálne uskutočnil, náš dodávateľ, rovnako ako odberateľ evidujú obchodné prípady s týmto tovarom súvisiace riadne vo svojich účtovníctvach, pričom si súčasne splnili aj príslušné daňové povinnosti.

Zdôrazňujeme, že sme vždy za dodávku tovaru zaplatil svojmu dodávateľovi, ktorý si riadne plní svoje odvodové povinnosti do štátneho rozpočtu, pričom príslušná daň bola odvedená ešte skôr, než vznikol nárok na čerpanie nadmerného odpočtu.

V zmysle uvedených skutočností, sme jednoznačne splnili všetky podmienky ustanovené v § 43 ods. 1 zákona o DPH na oslobodenie od dane tým, že sme vystavili vyššie uvádzané faktúry pre obchodnú spoločnosť S. s. r. o.“

V rámci svojej argumentácie poukázala tiež na rozsudok najvyššieho súdu vo veci vedenej pod sp. zn. 3 Sžf 1/2010, v ktorej sa zaoberal otázkou dôkazného bremena pri pochybnostiach o dodávateľovi, pričom uviedla:

„Z tohto rozhodnutia Najvyššieho súdu teda jednoznačne vyplýva záver o tom, že dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane, ako aj to, že daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov.

V kontexte všetkých vyššie formulovaných skutkových okolností a právnych skutočností, si dovoľujeme zhrnúť, že tak daňové orgány ako aj súdy, napriek rozsiahlym skutkovým zisteniam urobili účelový a jednostranný záver v náš neprospech, pretože požadujú od daňového subjektu dôkazy nad rámec jeho zákonných povinností, pričom ony sami sú povinný konať len v medziach a na základe zákon a súčasne mu vytykajú skutočnosti, ktoré súvisia s podnikateľskou aktivitou iných podnikateľských subjektov, a to napriek tomu, že naša obchodná spoločnosť s nimi nebola ani v žiadnom obchodnom vzťahu.“

Poukázala tiež na zásadu *in dubio mitius*, t.j. že orgány verejnej moci sú v pochybnostiach povinné postupovať miernejšie (rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. IV. ÚS 666/02).

V súvislosti s namietaným porušením práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru právna predchodkyňa sťažovateľky uviedla:

„Všetky vytykané porušenia ústavných noriem, ktoré sme bližšie špecifikovali v bodoch I až III. tejto sťažnosti determinujú porušenie článku 6 ods. 1 Dohovoru.

V tejto súvislosti nám sú známe aj rozhodnutia Európskeho súdu ohľadom nemožnosti aplikovať čl. 6 ods. 1 Dohovoru na daňové veci (napr. vo veci Ferrazzini voči Taliansku z 16. 7. 2001), pričom ale v tom istom rozhodnutí Európsky súd pripomenul, že dohovor je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov.

Vývoj judikatúry Európskeho súdu však postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými

osobami. Do popredia sa dostáva predovšetkým kritérium individuálnych záujmov jednotlivca dotknutých administratívnym zásahom v spojení so skúmaním rozsahu uplatnenia diskrečných právomocí správneho orgánu pri realizácii tohto zásahu (pozri Pecníková, M.: Tendencie aplikácie článku 6 ods. 1 dohovoru v sporoch s orgánmi verejnej moci. In: *Justičná revue*, č. 5/2002).

Súčasne, ústavný súd stabilne vyslovuje porušenie čl. 6 ods. 1 dohovoru aj v takých konaniach o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, v ktorých je predmetom preskúmania rozhodnutie všeobecného súd v správnom súdnictve týkajúce sa daňových záležitostí (I. ÚS 238/06, III. ÚS 305/08).“

V súvislosti s namietaným porušením práva podľa čl. 13 dohovoru argumentovala takto:

„... máme za to, že porušovateľ nenaplnil ani obsah práva sťažovateľa zaručeného článkom 13 Dohovoru, pretože svojím rozsudkom nijako neprispel k odstráneniu už analyzovanej nezákonnosti daňového konania, ktorú krajský súd ako súd prvého stupňa v správnom súdnictve napriek námietkam sťažovateľa nenapravil.“

Na základe týchto skutočností navrhla, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„... Postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 4 Sžf/32/2012 bol porušený článok 46 ods. 1 v spojitosti s článkom 1 ods. 1, článkom 2 ods. 2, článkom 141 ods. 1 Ústavy... a článok 6 ods. 1, článkom 13 Dohovoru...

... Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 27. 11. 2012 sp. zn. 4 Sžf/32/2012 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

... [Sťažovateľovi] priznáva náhradu trov právneho zastúpenia, ktoré je Najvyšší súd Slovenskej republiky povinný zaplatiť na účet advokátskej kancelárie... do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto rozhodnutia.“

II.

Ústavný súd podľa čl. 127 ods. 1 ústavy rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd,

alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Podľa § 25 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú 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. Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

Z § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde vyplýva, že úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní sťažnosti je tiež posúdiť, či táto nie je zjavne neopodstatnená. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu za zjavne neopodstatnenú možno považovať sťažnosť vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03).

Podľa svojej konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Z tohto ústavného postavenia vyplýva, že úlohou ústavného súdu nie je

zastupovať všeobecné sudy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05).

Právomoc ústavného súdu konať a rozhodovať podľa čl. 127 ods. 1 ústavy o namietaných porušeníach ústavou alebo príslušnou medzinárodnou zmluvou garantovaných práv a slobôd je založená na princípe subsidiarity, v zmysle ktorého ústavný súd o namietaných zásahoch do týchto práv alebo slobôd rozhoduje len v prípade, že je vylúčená právomoc všeobecných súdov, alebo v prípade, ak by účinky výkonu tejto právomoci všeobecným súdom neboli zlučiteľné s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou. V nadväznosti na to nie je ústavný súd zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02).

Pokiaľ ide o požiadavky na odôvodnenie rozhodnutia súdu v limitoch čl. 46 ods. 1 ústavy, ústavný súd sa už odvolal na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, podľa ktorej čl. 6 ods. 1 dohovoru súd síce zaväzuje, aby odôvodnil svoje rozhodnutie, to však neznamená, že sa vyžaduje, aby na každý argument strany bola daná podrobná odpoveď. Otázku, či súd splnil svoju povinnosť odôvodniť rozhodnutie, ktorá vyplýva z čl. 6 ods. 1 dohovoru, možno podľa záverov Európskeho súdu pre ľudské práva posúdiť len so zreteľom na okolnosti daného prípadu (rozhodnutie vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 9. 12. 1994, séria A, č. 288). Znamená to, že odôvodnenie rozhodnutia nemusí dať odpoveď na každú poznámku, pripomienku alebo návrh, ak ide o takú otázku, ktorá nie je relevantná a nevyhnutná pre dané rozhodnutie.

Najvyšší súd namietaným rozsudkom sp. zn. 4 Sžf 32/2012 z 27. novembra 2012 potvrdil rozsudok krajského súdu. V odôvodnení svojho rozsudku sa v prvom rade zaoberal námietkou právnej predchodkyne sťažovateľky o nedodržaní zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a o nejednotnosti rozhodovania žalovaného v totožných veciach, pričom uviedol:

„Odvolací súd sa nestotožňuje s argumentáciou žalobcu ohľadne namietanej dĺžky daňovej kontroly a nedodržania zákonnej lehoty na jej vykonanie v spojení s jeho poukazom na odlišný postup žalovaného v prípade dodatočného platobného výmeru vyrubujúceho žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007. Žalobca považuje za neakceptovateľné, že žalovaný v dvoch rovnakých prípadoch u toho istého daňového subjektu rozhodol odlišnými spôsobmi, pričom aj v tejto veci mal žalovaný svoje vyššie uvedené rozhodnutie brať do úvahy a rozhodnúť analogicky. Zo spisu vyplýva obsah oznámenia o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly, informujúci žalobcu o nemožnosti jej ukončenia v priebehu 6 mesiacov od jej začatia z dôvodu prebiehajúceho dokazovania, pričom z obsahu žiadosti správcu dane nadriadenému orgánu o predĺženie lehoty na jej vykonanie vyplývajú dôvody prebiehajúceho dokazovania aj dôvody z podozrenia o zapojení žalobcu do karuselového podvodu č. 1. 12 administratívneho spisu. Správca dane v rozhodnutí o prerušení kontroly na preverenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za sledované zdaňovacie obdobie, okrem uvedenia zákonných ustanovení splnomocňujúcich ho na vydanie takéhoto rozhodnutia o prerušení predmetnej daňovej kontroly (§ 25a v spojení s § 15 ods. 16 zákona o správe daní), uviedol dôvody jej prerušenia dostatočne, aby bolo žalobcovi zrejmé, v akom smere je potrebné prebiehajúce dokazovanie doplniť. Z administratívneho spisu taktiež vyplýva, že s výsledkami dokazovania a ich vplyvom na závery správcu dane vo vzťahu ku kontrolovanému nároku žalobcu na nadmerný odpočet bol tento riadne oboznámený s možnosťou vyjadriť sa k nim, taktiež s výzvou, aby navrhol vykonanie dôkazov na podporu jeho tvrdení. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že v predmetnom konaní bola lehota na vykonanie daňovej kontroly dodržaná, nakoľko bola v súlade s § 15 ods. 16 v spojení s § 25a zákona o správe daní prerušená. Počas doby prerušenia výkonu daňovej kontroly lehoty na jej vykonanie neplynuli, a teda po ukončení prerušenia jej výkonu pokračovala lehota na jej vykonanie v plynutí pričom z obsahu administratívneho spisu,

posúdiac začiatok výkonu daňovej kontroly a dátumu jej ukončenia prerokovaním protokolu, vyplýva, že táto bola ukončená riadne bez prekročenia zákonnej lehoty na jej vykonanie.

Taktiež nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu o nejednotnosti rozhodovania žalovaného v dvoch, podľa žalobcu, totožných prípadoch týkajúcich sa jeho daňových povinností. Dodatočný platobný výmer vyrubujúci na základe výsledkov daňovej kontroly žalobcovi daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007 bol žalovaným v rámci odvolacieho daňového konania zrušený z dôvodu nedodržania zákonného postupu pri prerušení daňovej kontroly, nakoľko správca dane v danom prípade prerušil výkon daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie. V prejednávanej veci taká situácia nenastala, daňová kontrola bola prerušená pred uplynutím lehoty na jej vykonanie a následne bola ukončená v rámci zostávajúcej lehoty, ktorá počas prerušenia neplynula. Preto možno konštatovať, že v žalobcom uvádzanej veci a v prejednávanej veci nejde vo vzťahu k dodržaniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly o totožné procesné situácie, a teda v tomto ohľade nemožno postup a dôvody rozhodovania žalovaného považovať za nejednotné.“

Následne najvyšší súd skúmal opodstatnenosť námietky právnej predchodkyne sťažovateľky o rozložení dôkazného bremena. V prvom rade uviedol zásady vyplývajúce z právnej úpravy DPH a tiež relevantné závery vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ:

„Ďalšou právnou otázkou v tomto konaní je posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho existencia.

Odvolací súd poznamenáva, že vnútroštátna právna úprava dane z pridanej hodnoty musí byť kompatibilná s právom Európskej únie a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň, šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo dňa 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v jej zmenenom a doplnenom znení. Tak je potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi

upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH, predstavujúcej základnú zásadu spoločného systému DPH. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH navrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Avšak Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho

subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).“

Následne najvyšší súd poukázal na okolnosti prerokovanej veci, ktorými tiež odôvodňuje nemožnosť aplikácie záverov najvyššieho súdu a Súdneho dvora EÚ v prípadoch označených právnou predchodkyňou sťažovateľky:

«Žalobca namietal nezákonnosť dokazovania a nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal no žalobcu neprímerané dôkazné bremeno, keď od neho požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobca nemohol zabezpečiť. Žalobca má za to, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno tým, že predložil zákonom požadované daňové doklady. Na podporu svojej argumentácie žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 a na rozsudky Európskeho súdneho dvora v spojených veciach Optigen Ltd a spol. č. C-354/03, C-353/03, C-484/03 z 12. januára 2006.

V súvislosti s poukazom žalobcu na záväznosť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdneho dvora odvolací súd konštatuje, že v oboch vyššie uvádzaných rozsudkoch sa nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t. j. existencia prevádzaného tovaru, a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia.

Z obsahu rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 vyplýva, že v konaní bolo zásadnou právnou otázkou posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, respektíve, ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi.

Z obsahu odôvodnenia žalobcom spomínaného rozsudku Európskeho súdneho dvora vyplýva, že dotknuté plnenia boli súčasťou dodávateľských reťazcov, do ktorých patrili bez vedomia žalujúcich obchodných spoločností vo veciach samých subjekt, ktorý si neplnil záväzky, teda subjekt povinný platiť DPH, ale zmizol bez toho, aby túto daň príslušným orgánom uhradil, alebo subjekt, ktorý neoprávnene používal identifikačné číslo platiteľa DPH, teda číslo, ktoré mu nepatrilo, pričom tieto praktiky sú podľa Commissioners

(kontrolné daňové orgány na úseku spotrebných daní v Spojenom kráľovstve) podvodmi typu „kolotoč“.

Európsky súdny dvor vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne súdy nespochybňovali reálny základ kontrolovaných zdaniteľných plnení, ale vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr, a že predmetné faktúry obsahovali všetky zákonom požadované údaje a teda boli splnené vecné a formálne podmienky práva na odpočet dane. To znamená, že sporné daňové kontroly sa týkali reálnych zdaniteľných obchodov.

Avšak v tomto prípade týkajúcom sa žalobcu bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a tu je namieste otázka, s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo zrejme neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca, maďarskou spoločnosťou H. KFT... počnúc a posledným odberateľom v obchodnom reťazci, maďarskou obchodnou spoločnosťou R. končiac (t. j. spoločnosťami, u ktorých je nemožné skontrolovať a preveriť pôvod a konečnú spotrebu prevádzaného tovaru).

Z obsahu napádaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci, napríklad doklady o zabezpečení prepravy dovážaného tovaru z Maďarskej republiky prvému odberateľovi na územie Slovenskej republiky, obchodnej spoločnosti B., s. r. o. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich

obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientkami, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru.»

Najvyšší súd poukázal aj na ďalšie relevantné skutočnosti spojené s existenciou tovaru, ktoré správca dane a žalovaný zohľadnili pri svojom rozhodovaní a z ktorých mala vyplývať pochybnosť o existencii tovaru:

„V tomto prípade správca dane i žalovaný, okrem iného, pri preverovaní ďalšieho smerovania obchodovaného tovaru – žulovej dlažby od žalobcu k českému odberateľovi, obchodnej spoločnosti S., s. r. o... až k maďarskej nekontaktnej obchodnej spoločnosti R. KFT... vyhodnotili okrem iných súvislostí zistených v rámci dokazovania aj informáciu získanú od českej daňovej správy, že táto v spoločnosti S., s. r. o. vykonáva šetrenie ohľadne dovozu celkom 858 ton žulových dosiek v období od 18. 01. 2007 do 15. 04. 2009 od dodávateľa D... Tieto dosky uvedená spoločnosť predala v roku 2007, 2008 odberateľovi D., s. r. o., za cenu 250 eur/t, v roku 2009 boli dosky predané odberateľovi B., s. r. o... (je to v preverovanom zdaniteľnom plnení prvý odberateľ z Maďarskej republiky a prvý dodávateľ v rámci kontrolovaného obchodného reťazca v tuzemsku), a to za rovnakú cenu 250 eur/t. Podľa českej daňovej správy nie je možné vylúčiť pohyb tohto tovaru smerom k obchodnej spoločnosti G., s. r. o., t. j. k žalobcovi, a jeho spätný predaj spoločnosti S., s. r. o., za niekoľkonásobne vyššiu cenu. Taktiež v spojení so zisteniami, že medzi spoločnosťami B., s. r. o. – F., s. r. o. – S., s. r. o. – J., s. r. o. prebehli obchody s predmetným tovarom bez toho, aby vôbec zmenili miesto jeho uskladnenia (vrátane ďalších dôkazov vyplývajúcich z výsledkov dokazovania spochybňujúcich reálny základ nimi deklarovaných zdaniteľných obchodov), a zistením personálnej prepojenosti v čase uskutočňovania dodania tovaru od žalobcu obchodnej spoločnosti S., s. r. o., ktorá bola jedným zo spoločníkov personálne prepojená s obchodnou spoločnosťou S., s. r. o. v osobe

jej konateľa a spoločníka a druhým spoločníkom bola personálne prepojená v osobe konateľa so spoločnosťou NDP Slovakia s. r. o... fakturujúcej prepravu žulovej dlažby z P. do P. pre žalobcu, správca dane vyhodnotil ako zrejmu pochybnosť o reálnosti vývozu žulovej dlažby žalobcom českému odberateľovi S., s. r. o.“

Najvyšší súd v odôvodnení svojho rozhodnutia sumarizoval svoje závery na základe vykonaného dokazovania a v tejto súvislosti uviedol:

„Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe dani s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty.

Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nie je nič neobvyklé, ba je to potrebné, že pri tovare s tak špecifickými vlastnosťami závislými od kvality prírodného materiálu, spôsobu a precíznosti jeho opracovania, akým predmetný bez pochyby mal byť, podnikateľ investujúci do jeho kúpy so zámerom jeho ďalšieho predaja, a teda s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená.

Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu, neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť

dodržiavanie administratívnych povinnosti a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

V súvislosti s poukazom žalobcu na potrebu súdov nepodriaďovať sa automaticky len pod zákonné ustanovenia, ale pri rozhodovaní prihliadať na relevantnú judikatúru, a to vždy s prihliadnutím k momentálnym sociálno-ekonomickým podmienkam a k dynamickému vývoju v daňovej oblasti, odvolací súd poznamenáva, že je bežnou praxou súdov pri rozhodovaní vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikatúru Európskeho súdneho dvora, prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci. Pokiaľ sa týka spoločenských podmienok a vývoja v daňovej oblasti, odvolací súd nemôže nespomenúť zistenia Inštitútu finančnej politiky MF SR, podľa ktorých príjem z DPH do štátneho rozpočtu nekopíruje vývoj ekonomiky, čo je dôsledok daňových únikov. Aj takéto informácie odrážajúce stav spoločnosti, predovšetkým vo vzťahu k dodržiavaniu daňových predpisov a deformácii podnikateľského prostredia a dávajú signál pre dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH. Samozrejme aj znalosť súdu o týchto pomeroch v spoločnosti v spojení s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako i výsledkami dokazovania v ich vzájomnej súvislosti, je jedným z podkladov pre spravodlivé rozhodovanie vo veci.“

Pri preskúvaní namietaného rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd vychádzal zo svojho ustáleného právneho názoru, podľa ktorého odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (tak prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09). Tieto východiská sa uplatnia aj v konaní všeobecných súdov v systéme správneho súdnictva podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov.

Ústavný súd preto poukazuje na nasledujúce časti rozsudku krajského súdu č. k. 11 S 66/2011-63 zo 14. februára 2012, ktorým žalobu právnej predchodkyne sťažovateľky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zamietol. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol:

„Predmetom preskúmania je rozhodnutie žalovaného zo dňa 04. 05. 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer č. 670/230/3075/11/Kav zo dňa 26. 01. 2011. Daňový úrad v P. uvedeným dodatočným platobným výmerom podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní a poplatkov znížil žalobcovi odpočet na DPH zo sumy 43.150,39 eur na sumu 154,81 eur za zdaňovacie obdobie júl 2009 a nadmerný odpočet 154,81 eur mu bude vrátený. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, ktorú uzavrel protokolom zo dňa 03. 01. 2011 a po jeho prerokovaní vo vyrubovacom konaní vydal dodatočný platobný výmer. Uvedeným dodatočným platobným výmerom bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009 z dôvodu, že nadmerný odpočet zistený po daňovej kontrole sa odlišuje od nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní. Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že správca dane daňovou kontrolou zistil, že bol porušený § 51 ods. 1 písm. a), § 71 ods. 2 písm. f) a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, keďže žalobca odpočítal daň z faktúry za dodávku tovaru, u ktorého nebol na faktúre uvedený konkrétny druh, katalógové označenie, identifikácia tovaru (len všeobecne – žulová dlažba), nebol hodnoverne preukázaný skutočný pôvod tovaru, nebola dostatočne preukázaná skutočná existencia a pohyb tovaru v Slovenskej republike a v Českej republike, kde bol tovar dodaný. Správca dane preveroval obchodný reťazec B. – F. – S. – J. – G. a zistil, že maďarský dodávateľ H. KFT..., ktorý mal dodať granitové dosky pre B., je pre maďarskú daňovú správu nekontaktný, v roku 2008 a 2009 nevykonával žiadnu činnosť a za III. štvrtrok 2009 nepodal daňové priznanie na DPH, tzn. že nepriznal intrakomunitárnu dodávku granitových dosiek pre spoločnosť B. Príslušný správca dane pre B. dospel k záveru, že táto spoločnosť nepredložila vierohodné dôkazy, ktoré by preukazovali a potvrdzovali skutočné obstarania granitových dosiek a ich následné dodanie – prepravu tuzemským odberateľom. Konatelia uvedených spoločností uviedli, že v skladoch spoločnosti S. (v P., v P., vo V.) boli bez akejkoľvek evidencie a vymedzených miest na skladovanie, uložené dlažby týchto spoločností (B. – F. – S. – J.), ktoré medzi sebou faktúrami a dodacími listami deklarovali obchodovanie s dlažbou alebo granitovými

doskami bez toho, aby sa menilo miesto uskladnenia tohto tovaru. V účtovníctve spoločností B., S. ani J. neboli evidované náklady na opracovanie a prepravu tovaru, konatelia neuviedli mená osôb, ktoré manipulovali s dlažbou a ktorí ju mali opracovávať. Vo faktúrach sa uvádzal len všeobecný názor tovaru – dlažba granitová, žulová bez špecifikácie, v skladoch nebola skladová evidencia. Všeobecný opis tovaru nepreukázal pôvod ani existenciu tovaru v rámci obchodného reťazca, teda ani nadobudnutie žulovej dlažby žalobcom od J.. Konateľ B. nevedel preukázať a predložiť dôkazy o pôvode granitových dosiek, popis tovaru, účel jeho použitia, nevedel nič o činnosti spoločnosti, nepreukázal prepravu tovaru z Maďarska do tuzemska, ani prepravu svojim odberateľom v tuzemsku. Pochybnosť o reálnosti vývozu žulovej dlažby žalobcom českému odberateľovi S. je zrejmá aj zo zistenia, že v čase obchodu existovala personálna prepojenosť medzi S. a spoločnosťou S., spoločníkom v oboch spoločnostiach bol J. K. (tento bol aj konateľ S.). Ďalší spoločník S. Ing. J. J. bol aj konateľom spoločnosti N., ktorá fakturovala prepravu žulovej dlažby z P. do P. pre žalobcu. Pochybnosti v danom prípade prehlbuje aj skutočnosť, že spoločnosť S. odpredala tovar maďarskému odberateľovi, ktorý je tiež pre maďarskú daňovú správu nekontaktný. Správca dane vykonával dokazovanie tým spôsobom, že sa zamerával na preukázanie skutočností pre správne určenie daňových povinností a v okamihu dôvodného spochybnenia dôveryhodnosti údajov musí daňový subjekt preukázať, že k zdaniateľnému obchodu od deklarovaného dodávateľa skutočne došlo. Základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak štatutárnemu orgánu tieto vedomosti chýbajú, ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane sú oprávnené. Nepreukázalo sa, že žulová dlažba, ktorej nadobudnutie od J. žalobca deklaroval, v kontrolovanom období bola reálne dodaná z Maďarska do tuzemska v rámci reťazca obchodníkov s dlažbou (B. – F. – S. – J. – G.), keď označená maďarská spoločnosť nevykonáva od III. štvrtroku 2007 ekonomickú činnosť a podľa maďarskej daňovej správy neuskutočnila intrakomunitárne dodávky granitových dosiek na Slovensko pre spoločnosť B. Vo faktúrach bol druh tovaru uvedený rozdielne bez bližšej špecifikácie, tovar bol pre všetkých obchodníkov v danom

reťazci skladovaný v skladoch S. bez evidencie. Žalobca okrem faktúry nepredložil dôkazy, ktorými by reálne preukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu, neodstránil pochybnosti správcu dane a preto neunesol dôkazné bremeno.“

K námietke právnej predchodkyne sťažovateľky o nedodržaní zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly krajský súd uviedol:

„Žalobca namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia pre porušenie zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov. Je preukázané, že daňová kontrola začala dňa 15. 10. 2009, dňa 30. 03. 2010 bol žalobca upovedomený o predĺžení lehoty do 15. 10. 2010 s uvedením dôvodu – vykonávanie dokazovania. Rozhodnutím zo dňa 08. 09. 2010 rozhodol správca dane o prerušení daňovej kontroly z dôvodu vykonávania medzinárodnej výmeny informácií. Tento postup správcu dane bol v súlade s ust. § 15 ods. 17, 18, § 25a ods. 1, 2 zákona o správe daní a poplatkov a daňová kontrola bola ukončená v zákonnej lehote. Krajský súd nesúhlasí s námietkami žalobcu, že protokol z daňovej kontroly je nezákonný dôkaz a to z horeuvedených dôvodov. Pokiaľ žalobca namieta vykonanie dôkazu – dožiadania na Daňový úrad v P. počas prerušenia daňovej kontroly resp. zo dňa 08. 09. 2010, vzhľadom na registračné číslo listiny je zrejmé, že bolo urobené skôr než rozhodnutie o prerušení. Predmetom tohto dožiadania bolo doplnenie pôvodného dožiadania zo dňa 14. 05. 2010, bola daná požiadavka o zabezpečenie fotokópie faktúry o sprostredkovaní obchodu od spoločnosti T. a keďže táto spoločnosť nebola zaradená do obchodného reťazca, na tento doklad netreba prihliadať a daňové orgány tento dôkaz ani osobitne nehodnotia vo vzťahu k predmetu konania.“

Na námietku právnej predchodkyne sťažovateľky o porušení ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. o dokazovaní krajský súd zareagoval v odôvodnení svojho rozhodnutia takto:

„Ďalej žalobca namietal porušenie zákonných ustanovení o dokazovaní, najmä § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov. Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že žalobca okrem faktúry od dodávateľa J. nepreukazuje nadobudnutie tovaru iným dôkazom. Formálne by sa nákup tovaru javil preukázaný, ale to nepostačuje na vyvrátenie

pochybností správcu dane a v tomto smere žalobca neunesol dôkazné bremeno. Konateľ žalobcu bol v podstate v priebehu daňovej kontroly pasívny a objektívne o obchode nič nevedel. Preverovanie daňových subjektov v obchodnom reťazci nepreukázalo dovoz granitových dosiek z Maďarska, ich spracovanie na dlažbu (rôzne názvy – neidentifikovateľné) a skutočný predaj medzi spoločnosťami na Slovensku, keďže sa predávalo len v rámci skladu, nesporne len formálnymi faktúrami. Personálne prepojenie spoločností, materiálne prepojenie (jeden sklad), neexistencia dokladov o spracovaní, o preprave, jednoznačne potvrdzuje pochybnosti správcu dane a správca dane nemôže neprihliadnuť na skutočnosti, ktoré o obchodníkoch v reťazci vyšli najavo. Žalobca obdobné námietky uvádzal aj v odvolaní, pričom žalovaný sa nimi dostatočne zaoberal a zdôvodnil, prečo na ne neprihliadol. Vo veci bol dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav a z neho vyvodený správny právny záver. Námietky žalobcu spochybňujú závery daňových orgánov, ale bez predloženia objektívnych dôkazov. Žalobca sám uviedol, že k pôvodu žulovej dlažby sa nevie vyjadriť, pretože on mal záujem o žulovú dlažbu v množstve a kvalite, ako ju ponúkla spoločnosť J., ale z dôkazov nie je preukázané, že žulovú dlažbu J. nadobudla a preto ju nemohla objektívne predať žalobcovi (obchod sa javí len formálne preukázaný). Porušenie ust. § 2 ods. 1, 3, § 29 ods. 4 zákona o správe dani a poplatkov správcom dane nebolo preukázané. Z týchto dôvodov krajský súd žalobu zamietol. Poukaz žalobcu na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/10 a E. nemožno automaticky stotožniť s daným prípadom, pričom daňové orgány môžu konať len podľa daňových zákonov a o podvodnom konaní môžu rozhodovať len orgány činné v trestnom konaní.“

V súvislosti s namietaným porušením označených práv podľa ústavy a dohovoru a označených článkov ústavy postupom najvyššieho súdu v namietanom konaní a jeho rozsudkom z 27. novembra 2012 vydaným v správnom súdnictve bolo podľa názoru ústavného súdu potrebné zohľadniť špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánu verejnej správy, o ktorých fyzická osoba alebo právnická osoba tvrdí, že boli nezákonné a ukrátili ju na jej právach (§ 247 ods. 1 OSP), teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok v konkrétnom druhu správneho

konania rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy a v súlade so zákonom rozhodli. Bolo treba vziať preto do úvahy, že správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Vzhľadom na tieto špecifiká správneho súdnictva ústavný súd posudzoval z tohto aspektu aj dôvodnosť námietok právnej predchodkyne sťažovateľky proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu a postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu.

Podľa názoru ústavného súdu závery najvyššieho súdu v spojení so závermi krajského súdu nie sú arbitrárne. Odôvodnenie namietaného rozsudku v spojení s odôvodnením rozsudku krajského súdu poskytuje dostatočný podklad pre uvedené právne závery, pričom poskytuje primeranú odpoveď aj na právnu predchodkyňou sťažovateľky uplatnené námietky, preto ich nemožno považovať za zjavne neodôvodnené, sú preto ústavne udržateľné. Ústavný súd poukazuje pritom aj na svoju judikatúru, podľa ktorej postup súdu, ktorý koná v súlade s procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi konania v občianskoprávnej alebo trestnoprávnej veci, nemožno považovať za porušenie základného práva na súdnu ochranu vyjadreného v čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (I. ÚS 8/96, I. ÚS 6/97). Ústavný súd nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by naznačovali možnosť vyslovenia porušenia základného práva právnej predchodkyne sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru postupom najvyššieho súdu v namietanom konaní a jeho rozsudkom z 27. novembra 2012.

Skutočnosť, že právna predchodkyňa sťažovateľky sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným. O svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. Podľa názoru ústavného súdu predmetný právny výklad príslušných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. takéto nedostatky nevykazuje.

V nadväznosti na uvedené ústavný súd odmietol túto časť sťažnosti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

V súvislosti s namietaným porušením čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy ústavný súd zdôrazňuje, že čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy majú charakter ústavných princípov, a preto sú vždy implicitnou súčasťou rozhodovania ústavného súdu, t. j. aj jeho rozhodovania o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy (m. m. IV. ÚS 332/2012, IV. ÚS 119/07). Keďže predmetom tohto konania je rozhodovanie o porušení základných práv alebo slobôd podľa ústavy alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z kvalifikovanej medzinárodnej zmluvy, možno v tomto konaní uvažovať o porušení čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy len v spojení s porušením konkrétneho základného práva alebo slobody. Pretože v posudzovanom prípade ústavný súd nedospel k záveru o porušení niektorého základného práva alebo slobody, nemohol dospieť ani k záveru o porušení čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy, a preto odmietol sťažnosť v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú (IV. ÚS 5/2014).

Vzhľadom na to, že ústavný súd nezistil skutočnosti, ktoré by signalizovali možnosť vysloviť porušenie práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, nemožno uvažovať ani o možnosti porušenia práva podľa čl. 13 dohovoru, ústavný súd posúdil sťažnosť v tejto časti ako zjavne neopodstatnenú (IV. ÚS 637/2013) a z tohto dôvodu ju odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

K namietanému porušeniu čl. 141 ods. 1 ústavy, podľa ktorého v Slovenskej republike vykonávajú súdnictvo nezávislé a nestranné súdy, ústavný súd uvádza, že uvedený článok ústavy vyjadruje princípy fungovania nezávislého súdnictva, a nemožno ho samostatne aplikovať, a teda ani namietat jeho porušenie v individuálnych sťažnostiach fyzických alebo právnických osôb podľa čl. 127 ods. 1 ústavy (m. m. I. ÚS 24/98, II. ÚS 810/00, II. ÚS 81/02, IV. ÚS 233/2011). Z týchto dôvodov ústavný súd posúdil sťažnosť v tejto časti ako zjavne neopodstatnenú (m. m. III. ÚS 116/2011), a preto ju odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

Na tomto základe ústavný súd po predbežnom prerokovaní sťažnosti rozhodol tak, ako to je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku stratilo opodstatnenie zaoberať sa ďalšími návrhmi uvedenými v sťažnosti.

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

V Košiciach 13. marca 2014