



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

III. ÚS 135/2014-36

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 6. mája 2014 v senáte zloženom z predsedu Ľubomíra Dobríka a zo sudcov Jána Auxta a Rudolfa Tkáčika prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti SH TRADE, s. r. o., Rhodyho 14, Bardejov, zastúpenej obchodnou spoločnosťou Advokátska kancelária JUDr. Ladislav Janči, s. r. o., Dončova 1451/21, Ružomberok, v mene ktorej koná advokát JUDr. Ladislav Janči, vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf/55/2012 z 31. júla 2013 a takto

r o z h o d o l :

Základné právo obchodnej spoločnosti SH TRADE, s. r. o., na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a právo na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv

a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf/55/2012 z 31. júla 2013 porušené neboli.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 10. októbra 2013 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti SH TRADE, s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namietala porušenie svojich práv rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf/55/2012 z 31. júla 2013 (ďalej aj „rozsudok najvyššieho súdu“) a ktorú ústavný súd uznesením č. k. III. ÚS 135/2014-20 z 19. februára 2014 prijal v časti namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru.

Sťažovateľka v sťažnosti namieta, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“) č. k. 1 S/142/2011-116 z 24. apríla 2012 zamietajúci žalobu sťažovateľky proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (v čase vydania rozhodnutia vystupujúceho ešte pod názvom Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky – ďalej len „finančné riaditeľstvo“), nie je odôvodnený ústavne konformným spôsobom, pretože sa nevysporiadal so všetkými námietkami ňou uplatnenými. Nadväzne na to opisuje vady daňových rozhodnutí, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu (neočíslovanie strán a rozpor v sume rozdielu dane v odôvodnení dodatočného platobného výmeru), ako aj procesné vady daňového konania, ktoré vydaniu dodatočného platobného výmeru predchádzalo (najmä neakceptovanie návrhov na vykonanie dôkazov, porušovanie zásad zákonnosti, nevykonanie ústneho pojednávania napriek jeho obligatornosti, nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly). Najvyšší súd mal podľa sťažovateľky nesprávne vyhodnotiť aj jej poukaz

na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), z ktorej vyplýva princíp nemožnosti postihovania daňových subjektov konajúcich v dobrej viere. Sťažovateľka ďalej uvádza, že za nadobudnutý tovar zaplatila jeho cenu aj s daňou z pridanej hodnoty, čo svedčí o jej dobromyseľnosti podobne ako skutočnosť, že „*dodávatelia - spoločnosti sídlia v SR uplatnili daň na výstupe z týchto obchodov, čo bolo predmetom ich daňových kontrol ktoré to preukázali a daňové úrady to nespochybňovali*“.

Dodanie tovaru nie je podľa jej názoru podmienené fyzickým odovzdaním tovaru kupujúcemu a takýto úkon sa ani pri dodaní tovaru nevyžaduje. Ďalej uvádza, že „Prevod práva nakladať s hmotným majetkom bol v danom prípade založený kúpnu zmluvou uzatvorenou na území Slovenskej republiky. Ak k prevodu práva nakladať s hmotným majetkom došlo medzi dvoma zdaniteľnými osobami majúcimi sídlo na území Slovenskej republiky, na základe uzatvorenej kúpnej zmluvy ... a samotná zmluva, ktorá založila prevod práva nakladať s hmotným majetkom, sa uzatvorila na území kde majú sídlo oba na tomto obchode zúčastnené subjekty, potom nie je možné pripustiť žiadnu polemiku o mieste dodania tovaru, ktorým je jednoznačne územie Slovenskej republiky...

Vzhľadom k tomu, že spoločnosti M. s. r. o. a S., s. r. o. ako aj sťažovateľ má sídlo v SR, a nadobúdateľom tovaru boli najskôr spoločnosti M. s. r. o. a S., s. r. o. a následne žalobca, je zrejmé, že miestom nadobudnutia tovaru je SR, teda tuzemsko v zmysle z. č. 222/2004 Z. z. Práve Slovenská republika totiž prideliť všetkým označeným spoločnostiam ako aj žalobcovi identifikačné číslo pre daň. Pre posúdenie postupu sťažovateľa v danej veci je právne bezvýznamný vzťah spoločností M. s. r. o. a S., s. r. o. k pôvodnému dodávateľovi tovaru týmto subjektom...

Spoločnosti M. s. r. o. a S., s. r. o. ako platitelia dane v tuzemsku riadne uplatnili daň voči sťažovateľovi pri dodaní uvedených tovarov, boli preto naplnené všetky podmienky na odpočítanie dane na strane žalobcu.“. Keďže najvyšší súd podľa sťažovateľky na jej právnu argumentáciu nereagoval, je „na mieste sa domnievať, že vyššie uvedeným právam sťažovateľa nebola poskytnutá ochrana zo strany NS SR ako odvolacieho súdu“.

V doplnení sťažnosti doručenom 13. decembra 2013 sťažovateľka poukazuje na obsah rozsudku Súdneho dvora vo veci sp. zn. C-245/04, ktorý má byť pre problematiku

reťazových obchodov kľúčovým a z ktorého má vyplývať, že pokiaľ je dodanie tovaru spojené len s jedným odoslaním alebo prepravou, môže byť preprava tovaru pripočítaná len jednej transakcii a iba táto transakcia môže byť oslobodená od dane ako intrakomunitárne plnenie. Pritom rozporuje tvrdenie súdov, že išlo o dodanie tovaru z Belgicka a Holandska do Poľska a Českej republiky poukazujúc na svoju objednávku prepravy tovaru zo Slovenska do Poľska a Českej republiky. V súvislosti s obsahom výpovede konateľa spoločnosti obchodnej spoločnosti U., s. r. o., namieta porušenie svojho práva klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní vyplývajúceho z „§ 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku... Ak sťažovateľ v postavení daňového subjektu mal zákonné právo... počas daňovej kontroly klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, potom správca dane mal dôkaz svedkom zabezpečiť tak, aby daňový subjekt mohol svoje zákonné právo uplatniť. Svedeckú výpoveď, pri ktorej bolo daňovému subjektu odňaté právo klásť svedkom pri ústnom pojednávaní otázky, je potrebné považovať za dôkaz získaný v rozpore so zákonom a na takýto dôkaz nie je možné podľa ustanovenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku prihliadnuť.“. S poukazom na záväzný charakter výkladu práva spoločenstva v rozsudkoch Súdneho dvora sťažovateľka tvrdí, že výklad hmotno-právnych predpisov, ktorý vykonal najvyšší súd, nemá žiadnu oporu v existujúcom hmotnom práve, je arbitrárne a zásadne popierajúce účel a význam aplikovaných právnych predpisov.

Z uvedených dôvodov sťažovateľka navrhla vysloviť porušenie svojho základného práva „na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky“, ako aj práva „na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru“ a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu, označený rozsudok zrušiť, vec vrátiť na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov právneho zastúpenia v sume 331,13 €.

K prijatej časti sťažnosti sa najvyšší súd vyjadril stanoviskom predsedníčky správneho kolégia najvyššieho súdu č. k. KP 3/2014-10 zo 6. marca 2014 s pripojeným vyjadrením predsedníčky senátu, ktorý v danej veci rozhodoval. Z doručeného stanoviska vyplýva, že podľa názoru najvyššieho súdu sťažovateľka v podstate len opakuje „tvrdenia z priebehu súdneho preskúmvacieho konania, ktoré sa týkali spôsobu a rozsahu dokazovania v daňovom konaní, formálnych nedostatkov dodatočného platobného výmeru,

obligatórnosti ústneho pojednávania v konaní pred správcom dane, nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly ako aj doby trvania daňovej kontroly. Ku skutkovým okolnostiam zdôraznil, že nadobúdaný tovar bol dopravený na územie SR, odkiaľ bol následne dodávaný obchodným partnerom.

Ide o skutkové tvrdenia, s ktorým sa náležite vypořiadal najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku a vyvodil záver, že rozhodnutím a postupom daňových orgánov v danej veci nedošlo k porušeniu zákona...

Pokiaľ sťažovateľ namieta, že rozsudok najvyššieho súdu nie je odôvodnený ústavne konformným spôsobom a pri jeho vydaní nebol dôsledne uplatnený postup podľa § 157 ods. 2 OSP, tu treba uviesť, že nie je povinnosťou súdu zaoberať sa so všetkými tvrdeniami a námietkami účastníkov konania, ale len tými, ktoré sú pre posúdenie veci relevantné, takisto ako súdy a orgány verejnej správy nie sú povinné vykonať všetky dôkazy, navrhnuté účastníkmi, ale len tie, o ktorých usúdia, že majú význam pre vec. Odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu je podrobné, zrozumiteľné a presvedčivé. Nespokojnosť navrhovateľa s ním je ľudsky pochopiteľná a vychádza z jeho neúspechu tak v daňovom ako aj v súdnom preskúmvacom konaní.“. Po citovaní relevantných častí napadnutého rozsudku najvyšší súd navrhol sťažnosť sťažovateľky odmietnuť.

Ústavný súd so súhlasom účastníkov konania podľa § 30 ods. 2 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“) upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s obsahom sťažnosti a jej doplnenia, vyjadrenia sťažovateľky zo 17. marca 2014, vyjadrenia najvyššieho súdu zo 6. marca 2014, ako aj s obsahom napadnutého rozsudku a vyžiadaného spisu krajského súdu sp. zn. 1 S 142/2011 dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

II.

Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

Ústavný súd rozhoduje podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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. Ústavný súd môže zároveň vec vrátiť na ďalšie konanie.

Podľa § 33 zákona o ústavnom súde vo veci samej rozhoduje ústavný súd nálezom, ak tento zákon neustanovuje niečo iné.

Podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde ak ústavný súd sťažnosti vyhovie, v náleze vysloví, ktoré základné právo alebo sloboda a ktoré ustanovenie ústavy, ústavného zákona alebo medzinárodnej zmluvy sa porušili, a akým právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom sa základné právo alebo sloboda porušili.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde.

Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo... prejednaná nezávislým a nestranným súdom..., ktorý rozhodne o jeho občianskych právach a záväzkoch.

Podľa čl. 13 dohovoru každý, koho práva a slobody priznané dohovorom boli porušené, musí mať účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom, aj keď sa porušenia dopustili osoby pri plnení úradných povinností.

Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktorú tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonáva (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02). Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci.

Článok 6 ods. 1 dohovoru obdobne ako čl. 46 ústavy zahŕňa právo na súd, do ktorého patrí právo na prístup k súdu. K nemu sa pridávajú záruky ustanovené čl. 6 ods. 1 dohovoru, pokiaľ ide o organizáciu a zloženie súdu a vedenie konania. To všetko v súhrne zakladá právo na spravodlivé prejednanie veci [rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 21. februára 1975, séria A, č. 18, s. 18, § 36]. Právo na spravodlivé prejednanie veci zahŕňa v sebe princíp rovnosti zbraní, princíp kontradiktórnosti konania, právo byť prítomný na pojednávaní, právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia a iné požiadavky spravodlivého procesu (III. ÚS 199/08).

Súčasťou obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru je aj právo účastníka konania na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia (napr. II. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 206/07), t. j. na také odôvodnenie, 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. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka konania na spravodlivý proces (m. m. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04). Judikatúra ESLP nevyžaduje,

aby v odôvodnení rozhodnutia bola daná odpoveď na každý argument strany. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie kľúčový, vyžaduje sa osobitná odpoveď práve na tento argument (Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).

Do práva na spravodlivý proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov, teda za porušenie tohto základného práva nemožno považovať neúspech (nevyhovenie návrhu) v konaní pred všeobecným súdom (napr. I. ÚS 8/96, III. ÚS 197/02, III. ÚS 284/08). Právo na spravodlivý proces je naplnené tým, že všeobecné súdy zistia (po vykonaní dôkazov a ich vyhodnotení) skutkový stav a po použití relevantných právnych noriem vo veci rozhodnú za predpokladu, že skutkové a právne závery nie sú svojvoľné, neudržateľné a že neboli prijaté v zrejmom omyle konajúcich súdov, ktorý by poprel zmysel a podstatu práva na spravodlivý proces.

Uplatňovanie práva na účinný prostriedok nápravy vyplývajúceho z čl. 13 dohovoru musí nadväzovať na aspoň obhájitelné tvrdenie (arguable claim) o porušení iného práva chráneného dohovorom (napr. rozhodnutie vo veci Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. marca 1983). Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv garantovaných dohovorom (Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu, rozsudok z 27. apríla 1988, séria A, č. 131, rovnako nálezy ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, sp. zn. IV. ÚS 325/2011 a sp. zn. I. ÚS 538/2013). Účinnosť právneho prostriedku nápravy nie je závislá ani na istote na priaznivom výsledku konania a samotná skutočnosť, že v konkrétnom prípade sťažovateľovi nebola na základe inak účinného prostriedku nápravy poskytnutá náprava vôbec, resp. v dostatočnej miere, ešte nie je dostatočná pre záver, že sťažovateľovi nebol daný k dispozícii účinný prostriedok nápravy porušenia daného práva (rozsudok ESLP Vilvarajah a ďalší proti Spojenému kráľovstvu z 30. októbra 1991, č. 13163/87, § 122 alebo rozsudok ESLP Gordon-Krajcer proti Poľsku zo 7. júla 2009, č. 5943/07, § 32 – § 34).

Najvyšší súd v relevantnej časti napadnutého rozsudku najskôr poukázal na ustanovenie § 219 ods. 1 a 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), s prihliadnutím na ktoré po oboznámení sa s obsahom rozsudku krajského súdu a administratívneho spisu dospel k záveru, že neexistuje dôvod, pre ktorý by sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Na zdôraznenie správnosti rozsudku krajského súdu najvyšší súd uviedol:

„Na vznik nároku na odpočítanie DPH nepostačuje len predloženie dokladov s požadovanými formálnymi náležitosťami, ale tieto musia súhlasiť aj so skutkovým priebehom deklarovaného obchodu. V prejednávanom prípade ide o predaj toho istého tovaru v rámci reťazového obchodu realizovaného medzi týmito podnikateľskými subjektmi: dodávateľia žalobcu (M., s. r. o., S., s. r. o.) - žalobca - odberateľia žalobcu (spoločnosti v Poľsku a Českej republike). Prepravu tovaru zabezpečil a zaplatil žalobca, ktorý si u prepravcov objednal prepravu tovaru z Belgicka a Holandska do Českej republiky.

Aj keď trasa prepravy tovaru prechádzala aj cez územie SR, z CMR prepravcu je zrejmé, že preprava sa začala uskutočňovať v Holandsku, resp. Belgicku (kde bol tovar naložený) a ukončila sa v Poľskej republike, resp. Českej republike (kde bol tovar vyložený u odberateľov žalobcu).

Keďže išlo o dodanie tovaru spojené s prepravou, podmienky na určenie miesta dodania tovaru sú stanovené v § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že miestom dodania je miesto, kde sa preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. V prejednávanom prípade týmto miestom je Belgicko, resp. Holandsko, teda nie Slovenská republika, z čoho nepochybne vyplýva, že dodanie tovaru sa neuskutočnilo v tuzemsku a nie je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Spoločnostiam M., s. r. o. a S., s. r. o. nevznikla daňová povinnosť a žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení s ods. 1 zákona o DPH.“

Po tom, ako najvyšší súd zrekapituloval obsah rozsudku Súdneho dvora sp. zn. C-409/04, uviedol, že označený rozsudok „vychádzal z iných skutkových okolností ako je tomu v prejednáwanej veci...

Uvedený spor sa líši od prejednávanej veci v tom, že vo veci rozsudku súdneho dvora C-409/09 tovar fyzicky neopustil územie členského štátu dodania, pričom v prejednávanej veci správca dane dodanie tovaru nespochybňoval. Žalobca sa dovoľával aplikácie druhého výroku rozsudku súdneho dvora C-409/09, s tvrdením, že platí princíp nemožnosti postihovania tých daňových subjektov, ktoré konajú v dobrej viere. V danom prípade však prepravu tovaru zabezpečoval žalobca prostredníctvom spoločností C., spol. s r. o. a U., s. r. o. Žalobca v žalobe ani v odvolaní nepopieral, že miesto nakládky tovaru bolo v Belgicku resp. Holandsku a miesto vykládky v Poľsku, resp. v Českej republike, len v zásade poukazoval na to, že tovar bol prepravovaný aj cez územie SR.

Vo veci rozsudku Súdneho dvora C-409/09 ako už bolo vyššie uvedené, bolo preukázané, že v prípade T. a iné spoločnosti, nemal dodávateľ žiaden dôvod pochybovať o údajoch obsiahnutých v nákladných listoch CMR, ani o ich vierohodnosti, čo však v tomto prípade vo vzťahu k žalobcovi nebolo preukázané, keďže sám zabezpečoval subdodávateľským spôsobom dodávku predmetného tovaru a mal teda vedomosť z akého miesta a do akého miesta sa dodávka tovaru realizovala.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu týkajúcu sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia správcu dane z dôvodu absencie náležitostí ustanovených v § 30 zákona o správe daní a poplatkov, najvyšší súd zhodne so záverom krajského súdu uvádza, že z výroku dodatočného platobného výmeru je nesporné, že obsahuje ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodlo (§ 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a poplatkov). Rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov sú náležité a presvedčivo odôvodnené tak, ako to upravuje § 30 ods. 3 druhá veta zákona o správe daní a poplatkov. Správca dane vyhodnotil doklady predložené žalobcom vo vzájomnej súvislosti so zisteniami a dokladmi zabezpečenými svojou vlastnou činnosťou. Pokiaľ išlo o rozdielny číselný údaj o rozdieli dani z pridanej hodnoty vo výrokovej časti a odôvodnení rozhodnutia, najvyšší súd toto tiež považuje len za zrejmu nesprávnosť. Údaj vyčíslený v záverečnom zhrnutí výsledkov kontroly na poslednej strane rozhodnutia súhlasí s vyčíslenou sumou vo výroku rozhodnutia, iný je len číselný údaj na predposlednej strane rozhodnutia správcu dane. Najvyšší súd poukazuje na to, že záväzný je výrok rozhodnutia, a tiež je potrebné poukázať na to, že medzi žalobcom a správcom dane nebola sporná výška vyčísleného rozdielu DPH,

ale právne posúdenie realizovaného obchodu, z ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH.

Pokiaľ išlo o námietku, že pred správnym orgánom nebolo realizované ústne pojednávanie, najvyšší súd uvádza, že z ustanovení zákona, na ktoré poukázal žalobca, nevyplýva povinnosť správcu dane nariadiť ústne pojednávanie pred vydaním rozhodnutia. Ustanovenie § 11 zákona o správe daní a poplatkov upravuje spísanie zápisnice o ústnom pojednávaní a určuje jej náležitosti a ustanovenie § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní a poplatkov stanovuje právo daňového subjektu klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní. V tejto súvislosti krajský súd správne poukázal na to, že pred vydaním rozhodnutia vo veci bolo vykonané ústne pojednávanie na prerokovanie protokolu, nariadené na deň 21. marca 2011, pričom z obsahu tejto zápisnice je zrejmé, že žalobca sa k výsledkom kontroly nevyjadril a rovnako nevyužil ustanovenie § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov, aby sa v lehote ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu k nemu vyjadril.

Námietka žalobcu ohľadne prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemá oporu v zisteniach vyplývajúcich z administratívneho spisu. Podľa § 15 ods. 17 o správe daní a poplatkov správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo. Daňová kontrola bola začatá 22. marca 2010. Dňa 24. augusta 2010 požiadal správca dane nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Nadriadený orgán žiadosti vyhovel a lehotu predĺžil do 22. marca 2011. O tejto skutočnosti bol žalobca upovedomený listom zo dňa 7. septembra 2010, ktorý prevzal dňa 13. septembra 2010. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 21. marca 2011, t. j. v lehote podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na uvedené závery sa s rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. k. 1 S/142/2011-116 zo dňa 24. apríla 2012 stotožnil v celom rozsahu, preto ho podľa § 219 ods. 1 a 2 O. s. p. potvrdil.“

Podstatou sťažnostných námietok je nesúhlas sťažovateľky s nedostatočným odôvodnením napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ktorý neodpovedá na ňou formulovanú relevantnú právnu argumentáciu, nesúhlas so spôsobom, akým sa najvyšší súd vyrovnal s porušením zákonnosti napadnutých daňových rozhodnutí a postupov, ktoré ich vydaniu predchádzali, a v konečnom dôsledku aj nesúhlas s celkovým právnym posúdením jej daňového prípadu.

Ústavný súd po prijatí veci na ďalšie konanie v časti vymedzenej v uznesení o prijatí preskúmal v medziach svojej právomoci napadnutý rozsudok najvyššieho súdu a postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, preskúmal z hľadísk, ktoré pripúšťa ústavný prieskum súdnych rozhodnutí na základe sťažnosti podľa čl. 127 ústavy, a dospel k záveru, že rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf/55/2012 z 31. júla 2013 je ústavne udržateľný a sťažovateľkou formulované námietky svojou relevanciou neodôvodňujú vyslovenie porušenia ňou označených práv. Úlohou ústavného súdu totiž nie je skúmať úplnosť zisteného skutkového stavu ani naprávať prípadné skutkové omyly v parciálnych otázkach, ktorých sa mohli všeobecné súdy a daňové orgány, ktoré vydali nimi preskúmané rozhodnutia, dopustiť, ale v zásade len realizovať kontrolu zlučiteľnosti účinkov použitej interpretácie a aplikácie relevantných právnych predpisov s ústavou, prípadne s medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Zásah ústavného súdu do výsledkov konania pred všeobecným súdom by bol možný len v prípade, ak by nimi vyvedené závery boli arbitrárne a z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné, k čomu však v tomto prípade nedošlo.

Podľa § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Vo vzťahu k sťažovateľkinmu tvrdeniu, že najvyšší súd sa nevysporiadal so všetkými námietkami uplatnenými voči rozsudku krajského súdu a že napadnutý rozsudok neposkytuje odpoveď na ňou formulované zásadné výhrady, ústavný súd pripomína, že obsah základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 ústavy ani práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru nevyžaduje odpoveď

na každý argument účastníka konania, ale postačuje odpoveď len na kľúčové právne argumenty. V okolnostiach prípadu sa najvyšší súd vyjadril ku najdôležitejšej právnej otázke, a to či sťažovateľke vznikol nárok na odpočet dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) v spojení s ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“), opierajúc svoj záver o skutkový stav zistený a ustálený daňovými orgánmi, z ktorého bez pochybností vyplynulo, že miesto dodania tovaru, ktorého sa odpočet dane týkal, sa nenachádzalo v tuzemsku, ale v Belgicku, resp. v Holandsku. Uvedenú skutočnosť ani sťažovateľka relevantným spôsobom nespochybňovala, namietala len nesprávne právne posúdenie veci poukazujúc na to, že *„dodávatelia tovaru boli platiteľmi DPH, tovar dodali a účtovali... sami priznali daňovú povinnosť voči štátnemu rozpočtu z týchto obchodov“*, a za tento nadobudnutý tovar zaplatila cenu vrátane DPH, čo má svedčiť o jej dobromyseľnosti. Ústavný súd predovšetkým konštatuje, že sťažovateľkou uvádzané námietky proti právnemu posúdeniu veci najvyšším súdom nie sú dostatočné na to, aby mohli v danej veci odôvodniť revidovanie právnych záverov najvyššieho súdu z dôvodu, že by sa v posudzovanej veci dopustil zjavného právneho omylu, ktorý by viedol k ústavnej neakceptovateľnosti napadnutého rozsudku. Uvedené platí aj v prípade, keď sa vnútorná intencionalita právnych úvah sťažovateľky uberala iným smerom ako právny názor najvyššieho súdu, ktorý síce rozhodol spôsobom, s ktorým sťažovateľka nesúhlasí, ale rozhodnutie dostatočne odôvodnil na základe vlastných myšlienkových postupov a hodnotení, ktoré ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný nahrádzať. K tomu ústavný súd obdobne poznamenáva, že ak sa konanie pred všeobecným súdom neskončí podľa želania účastníka konania, táto okolnosť sama osebe nie je právnym základom pre namietnutie porušenia základného práva (napr. II. ÚS 54/02).

V tejto súvislosti je potrebné poukázať na skutočnosť, že najvyšší súd vo svojom odôvodnení formuloval relevantné závery len na doplnenie právnych záverov a hodnotení uvedených v rozsudku krajského súdu, s ktorými sa v plnej miere stotožnil. Ústavný súd aj vo svojej ustálenej judikatúre zdôrazňuje, že odôvodnenie rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane, pretože prvostupňové a odvolacie konanie tvoria jeden celok (m. m. II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 373/08,

IV. ÚS 350/09). Okrem už uvedenej najdôležitejšej právnej otázky sa najvyšší súd vo svojom rozsudku vyjadril nielen k aplikovateľnosti rozsudku Súdneho dvora sp. zn. C-409/04 na prípad sťažovateľky, ale aj k namietaným nedostatkom v náležitostiach dodatočného platobného rozkazu daňového úradu, procesným nedostatkom v dokazovaní (najmä pokiaľ ide o nevykonanie ústneho pojednávania), ako aj k otázke prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Obdobne sa k námietkam sťažovateľky vyjadril aj krajský súd, ktorý sa okrem tých istých otázok, ktorých sa dotkol najvyšší súd, vyjadril aj k namietanému nevykonaniu sťažovateľkou navrhovaných dôkazov (nezabezpečenie kúpnych zmlúv), k sťažovateľkou tvrdenej nepreskúmateľnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva, ako aj dodatočného platobného výmeru a napokon aj k námietke o nevykonaní ústneho pojednávania daňovými orgánmi.

Preskúmaním zapožičaného spisového materiálu krajského súdu dospel ústavný súd k záveru, že všeobecné súdy dostatočne preskúmali dodržanie zásad daňového konania, najmä či daňové orgány dbali na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu, ako to vyplýva z § 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) a osobitne či v rámci daňovej kontroly bolo umožnené sťažovateľke vyjadriť sa a namietat’ správnosť zistení daňových orgánov, pričom po vyhodnotení administratívneho spisu poukázali na postup daňového orgánu v súvislosti s prerokovaním protokolu o daňovej kontrole, ako aj na zistenie, že zákonom garantovanú a daňovými orgánmi poskytnutú príležitosť reagovať na zistenie daňového orgánu sťažovateľka nevyužila, keď sa k protokolu o daňovej kontrole nevyjadrila.

Tieto závery potvrdzuje aj obsah sťažnosti, v ktorej sťažovateľka opakuje tie isté výhrady, ktoré namietala už v správnom súdnictve a ktoré najvyšší súd (a pred ním krajský súd) vyhodnotil ako neopodstatnené pre posúdenie nezákonnosti napadnutých rozhodnutí daňového úradu a finančného riaditeľstva. Napriek sťažovateľkou tvrdenej neodôvodnenosti a nepreskúmateľnosti namietaného rozsudku vydaného najvyšším súdom ústavný súd nezistil porušenie procesnoprávnych zásad vyplývajúcich zo základného práva zaručeného čl. 46 ods. 1 ústavy či práva zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru v napadnutom súdnom konaní

(krajský súd vo veci vykonal pojednávanie 24. apríla 2012 a najvyšší súd rozhodol bez nariadenia pojednávania v súlade s § 250ja ods. 2 prvou vetou OSP). S prihliadnutím na to, že najvyšší súd v sťažovateľkinej kauze interpretoval na prípad dopadajúce ustanovenia zákona o správe daní a poplatkov a zákona o dani z pridanej hodnoty ústavne konformným spôsobom, v konaní o sťažovateľkinej správnej žalobe podľa druhej hlavy piatej časti OSP svojím rozsudkom poskytol jej základnému právu na prieskum zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva ochranu v požadovanej kvalite. Rozsudkom najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu bola podľa názoru ústavného súdu poskytnutá sťažovateľke dostatočná a ústavne konformná odpoveď na ňou formulované námietky. Vychádzajúc z už uvedeného, ako aj s prihliadnutím na to, že sťažovateľka v podstate ani neargumentovala porušením záruk spravodlivého procesu v konaní pred najvyšším súdom, nemohlo napadnutým rozsudkom dôjsť k porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy alebo jej práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Rovnako ako v prípade namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd nezistil ani porušenie práva na účinný právny prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru. V tomto rozhodnutí uvedená judikatúra ESLP potvrdzuje zrejmu súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru s ostatnými právami, ktoré dohovor garantuje, a keďže ústavný súd zistil, že k porušeniu práva zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru nedošlo, nemohol dospieť ani k záveru, že by najvyšší súd porušil sťažovateľkino právo zaručené čl. 13 dohovoru. Podľa názoru ústavného súdu napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ktorý ústavne konformným spôsobom potvrdil odvolaním sťažovateľky napadnutý rozsudok krajského súdu, nemôže predstavovať porušenie zákazu odmietnutia spravodlivosti v takom zmysle, ako to sťažovateľka namietala. Ústavný súd uvádza, že čl. 13 dohovoru má procesný charakter, ktorý zaručuje všeobecné právo na účinný právny prostriedok nápravy pred vnútroštátnym orgánom každému, kto sa dovoľáva základných práv a slobôd uvedených v dohovore. Tento účinný prostriedok nápravy je nezávislý od istoty priaznivého výsledku pre sťažovateľov (podobne III. ÚS 86/05, I. ÚS 538/2013).

Z uvedených dôvodov preto ústavný súd po prijatí sťažnosti dospel k záveru, že rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 2 SŽf/55/2012 z 31. júla 2013 nedošlo k porušeniu sťažovateľkou označených práv, na základe čoho ústavný súd rozhodol tak, ako to vyplýva z výroku tohto rozhodnutia.

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

V Košiciach 6. mája 2014