



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 260/06-30

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 23. augusta 2006 predbežne prerokoval sťažnosť JUDr. P. B., K., zastúpeného advokátkou JUDr. I. R., K., pre namietané porušenie jeho základných práv podľa čl.13 ods. 1, čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj pre namietané porušenie jeho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozhodnutím Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110138/02/Babj. z 25. novembra 2002, platobným výmerom Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110143/02/Babj. z 25. novembra 2002, rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1775/2003 z 24. marca 2003, rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1777/2003 z 24. marca 2003 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 z 22. decembra 2005, ako aj postupom uvedených orgánov, ktorý vydaniu označených rozhodnutí predchádzal, a takto

r o z h o d o l :

1. Sťažnosť JUDr. P. B., v časti týkajúcej sa namietaného porušenia jeho základných práv podľa čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a namietaného porušenia jeho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ako

aj práva na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozhodnutím Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110138/02/Babj. z 25. novembra 2002, platobným výmerom Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110143/02/Babj. z 25. novembra 2002, rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1775/2003 z 24. marca 2003 a rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1777/2003 z 24. marca 2003, ako aj postupom uvedených orgánov, ktorý vydaniu označených rozhodnutí predchádzal o d m i e t a pre nedostatok právomoci Ústavného súdu Slovenskej republiky na jej prerokovanie.

2. Sťažnosť JUDr. P. B., vo zvyšnej časti o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 3. apríla 2006 doručená sťažnosť z toho istého dňa sťažovateľa JUDr. P. B., K. (ďalej len „sťažovateľ“), zastúpeného advokátkou JUDr. I. R., K., v ktorej namietal porušenie svojich základných práv podľa čl. 13 ods. 1, čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), ako aj porušenie svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol k dohovoru“) rozhodnutím Daňového úradu Košice II (ďalej aj „daňový úrad“) sp. zn. 696/2100/110138/02/Babj. z 25. novembra 2002, platobným výmerom Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110143/02/Babj. z 25. novembra 2002, rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice (ďalej aj „daňové riaditeľstvo“) sp. zn. VI/256/356/1775/2003 z 24. marca 2003, rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1777/2003 z 24. marca 2003 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 z 22. decembra 2005, ako aj postupom uvedených orgánov, ktorý vydaniu označených rozhodnutí predchádzal.

Z obsahu sťažnosti a z k nej pripojených príloh vyplýva, že rozhodnutím Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110138/02/Babj. z 25. novembra 2002 nebol sťažovateľovi priznaný nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 1 211 833 Sk za zdaňovacie obdobie december 1999 a bola mu určená daňová povinnosť v sume 600 761 Sk. V nadväznosti na to rozhodol daňový úrad platobným výmerom sp. zn. 696/2100/110143/02/Babj. z 25. novembra 2002 o zvýšení dane vo výške 50 % vlastnej daňovej povinnosti sťažovateľa (za zdaňovacie obdobie december 1999) zistenej daňovým úradom (v sume 300 381 Sk). Daňový úrad neuznal sťažovateľovi uplatnený nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH dôvodiac, že zdaniteľné plnenie, prijatie ktorého sťažovateľ deklaroval a na základe ktorého vrátenie nadmerného odpočtu DPH uplatnil (prenájom nákladných motorových vozidiel AVIA a vysokozdvížneho vozíka), nebolo uskutočnené, sťažovateľ „... ich nevyužil v súvislosti s uskutočňovaním svojich zdaniteľných plnení, čo sa v plnej miere preukázalo pri daňovej kontrole. Daňovník za fakturované obdobia neučtuje v peňažnom denníku o takých tržbách ani ku kontrole nepredložil také doklady na výstupe, ktoré by vyvrátili tvrdenia správcu dane. Nezamestnával vodičov, nevedol evidenciu jász, nevedol evidenciu PHM, ani o spotrebe PHM neučtoval, za predmetné vozidlá nebola zaplatená cestná daň ani zákonné poistenie“.

Proti uvedeným rozhodnutiam podal sťažovateľ 23. decembra 2002 odvolanie. Daňového riaditeľstvo ako odvolací orgán rozhodnutím sp. zn. VI/256/356/1775/2003 z 24. marca 2003 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie daňového úradu sp. zn. 696/2100/110138/02/Babj. z 25. novembra 2002 a ďalším rozhodnutím sp. zn. VI/256/356/1777/2003 z 24. marca 2003 potvrdilo platobný výmer daňového úradu sp. zn. 696/2100/110143/02/Babj. z 25. novembra 2002.

Sťažovateľ sa žalobami z 10. júna 2003 domáhal preskúmania zákonnosti označených rozhodnutí daňového riaditeľstva z 24. marca 2003, ako aj preskúmania zákonnosti postupu daňových orgánov, ktorý predchádzal ich vydaniu, správnym súdom podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“). Žiadal zrušenie týchto rozhodnutí ako aj prvostupňových rozhodnutí daňového úradu a vrátenie veci správne-

orgánu na ďalšie konanie. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) svojím rozsudkom č. k. 1 S 17/03-36 z 19. marca 2004 obe žaloby zamietol.

Sťažovateľ podal proti rozsudku krajského súdu č. k. 1 S 17/03-36 z 19. marca 2004 odvolanie. Najvyšší súd však rozsudkom sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 z 22. decembra 2005 napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

Sťažovateľ namieta porušenie svojich základných práv, ako aj práv zaručených v dohovore a v jeho dodatkoch nezákonnosťou napádaných rozhodnutí daňových orgánov a najvyššieho súdu, ako aj nezákonnosťou postupu uvedených orgánov, ktorý vydaniu napádaných rozhodnutí predchádzal.

V argumentácii v konaní pred ústavným súdom namietal sťažovateľ nezákonnosť napádaných rozhodnutí daňových orgánov z dvoch dôvodov. Daňový úrad Košice II nebol podľa jeho názoru oprávnený vydať rozhodnutie sp. zn. 696/2100/110138/02/Babj. z 25. novembra 2002 a platobný výmer sp. zn. 696/2100/110143/02/Babj. z 25. novembra 2002, pretože nezačal daňovú kontrolu oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v lehote podľa § 23 ods. 1 a 2 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov - platného a účinného v tom čase (ďalej len „zákon č. 289/1995 Z. z.“). Označené napádané rozhodnutia daňového úradu a na ne nadväzujúce napádané rozhodnutia daňového riaditeľstva boli podľa sťažovateľa „... vydané v konaní, ktoré daňový úrad nebol oprávnený vykonať...“, resp., ktoré „... vôbec nemalo prebehnúť...“, čím došlo k porušeniu zásady zákonnosti daňového konania (§ 2 ods. 1 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 č. 511/1992 Zb.“) ako súčasť ústavne garantovaného princípu zákonnosti v zmysle čl. 2 ods. 2 a čl. 13 ods. 1 ústavy.

Sťažovateľ taktiež namietal, že mu „... nebolo v priebehu dokazovania umožnené uplatniť svoje právo klásť svedkom otázku a byť prítomný pri výsluchu svedkov a to napriek tomu, že svedecké výpovede boli dôkazom, na ktorom daňový úrad svoje rozhodnutie

o nepriznaní nadmerného odpočtu založil“.

Tieto námietky o nezákonnosti postupu, ktorý predchádzal vydaniu napádaných rozhodnutí daňových orgánov, vzniesol sťažovateľ aj v konaní pred krajským súdom vedenom pod sp. zn. 1 S 17/03, v ktorom sa na základe žalôb z 10. júna 2003 domáhal súdnej ochrany svojich práv preskúmaním zákonnosti označených rozhodnutí daňového úradu a daňového riaditeľstva. Krajský súd sa však s nimi vo svojom rozsudku č. k. 1 S 17/03-36 z 19. marca 2004 dostatočne nevysporiadal a najvyšší súd jeho pochybenie v odvolacom konaní nenapravil.

Najvyšší súd nerešpektoval výslovné znenie § 205i ods. 3 OSP a v odôvodnení svojho rozhodnutia „... *teleologicky pozmenil znenie tohto ustanovenia...*“, podľa ktorého pri preskúmaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Arbitrárnosť aplikácie tohto zákonného ustanovenia najvyšším súdom sa podľa právnej zástupkyne sťažovateľa prejavila v tom, že jeho text interpretoval spôsobom zužujúcim význam preskúmania zákonnosti postupu správnych orgánov na skúmanie, či nezákonnosť postupu nepochybne zapríčinila nesprávne zistenie skutkového stavu. Pri bezpodmienečne kladnej a jednoznačnej odpovedi na túto otázku je zákonnosť alebo nezákonnosť postupu správneho orgánu relevantná. Za iných okolností je podľa interpretácie najvyššieho súdu úlohou súdu akceptovať akékoľvek porušenie zákonných ustanovení upravujúcich procesný postup a rozhodovanie správneho orgánu.

Pokiaľ ide o sťažovateľovu námietku márneho uplynutia lehoty na vykonanie kontroly oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, krajský súd sa ňou podľa sťažovateľa v konaní týkajúcom sa preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňového riaditeľstva a daňového úradu odmietol zaoberať. Najvyšší súd v odvolacom konaní proti rozsudku krajského súdu č. k. 1 S 17/03-36 z 19. marca 2004 toto pochybenie nenapravil. Vo svojom rozsudku sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 z 22. decembra 2005, ktorý sťažovateľ v konaní pred ústavným súdom napáda, sa v plnom rozsahu stotožnil

so skutkovými a právnymi závermi krajského súdu. Sťažovateľ považuje postup krajského súdu ako aj najvyššieho súdu, ktoré sa uvedenou námietkou pri preskúmaní zákonnosti napádaných rozhodnutí daňového riaditeľstva a daňového úradu nezaoberali, za nezákonný.

Na základe uvedenej argumentácie sťažovateľ prostredníctvom splnomocnenej právnej zástupkyne žiadal, aby ústavný súd vo veci jeho sťažnosti nálezom takto rozhodol:

„Právo sťažovateľa

- *na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy súdom zakotvené v článku 46 ods. 2 Ústavy SR,*
- *domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva na súde zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,*
- *na spravodlivé súdne konanie zakotvené v článku 6 ods. 1 vety prvej Dohovoru*
- *v spojení s jeho právom na to, aby mu povinnosti boli ukladané na základe zákona v jeho medziach a pri zachovávaní základných práv a slobôd zakotvené v článku 13*

odsek 1 Ústavy SR

rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 zo dňa 22. 12. 2005 a postupom Najvyššieho súdu SR, ktorý mu predchádzal, bolo porušené.

Právo sťažovateľa

- *domáhať sa svojho práva na inom orgáne Slovenskej republiky zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,*
 - *vlastniť majetok zakotvené v článku 20 ods. 1 Ústavy SR*
 - *s právom na pokojné užívanie majetku zakotvené v článku 1 dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd*
 - *nebyť zbavený majetku zakotveného v článku 1 dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v spojení*
 - *s jeho právom na to, aby mu povinnosti boli ukladané na základe zákona v jeho medziach a pri zachovávaní základných práv a slobôd zakotveného v článku 13*
- odsek 1 Ústavy SR*

rozhodnutím Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110138/02/Babj. zo dňa 25. 11. 2002 a postupom, ktorý mu predchádzal, bolo porušené.

Právo sťažovateľa

- domáhať sa svojho práva na inom orgáne Slovenskej republiky zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,
- vlastníť majetok zakotvené v článku 20 ods. 1 Ústavy SR
- s právom na pokojné užívanie majetku zakotvené v článku 1 dodatkového protokolu

k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd

- nebyť zbavený majetku zakotveného v článku 1 dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v spojení s jeho právom na to, aby mu povinnosti boli ukladané na základe zákona v jeho medziach a pri zachovávaní základných práv a slobôd zakotveného v článku 13 odsek 1 Ústavy SR

platobným výmerom Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110143/02/Babj. zo dňa 25. 11. 2002 a postupom, ktorý mu predchádzal, bolo porušené.

Právo sťažovateľa

- domáhať sa svojho práva na inom orgáne Slovenskej republiky zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,
- vlastníť majetok zakotvené v článku 20 ods. 1 Ústavy SR,
- s právom na pokojné užívanie majetku zakotvené v článku 1 dodatkového protokolu

k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd

- nebyť zbavený majetku zakotveného v článku 1 dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v spojení s
- jeho právom na to, aby mu povinnosti boli ukladané na základe zákona v jeho medziach a pri zachovávaní základných práv a slobôd zakotveného v článku 13 odsek 1 Ústavy SR

rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1775/2003 zo dňa 24. 3. 2003 a postupom, ktorý mu predchádzal, bolo porušené.

Právo sťažovateľa

- domáhať sa svojho práva na inom orgáne Slovenskej republiky zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,
- vlastníť majetok zakotvené v článku 20 ods. 1 Ústavy SR

– s právom na pokojné užívanie majetku zakotvené v článku 1 dodatkového protokolu

k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd

– *nebyť zbavený majetku zakotveného v článku 1 dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v spojení s*

– *jeho právom na to, aby mu povinnosti boli ukladané na základe zákona v jeho medziach a pri zachovávaní základných práv a slobôd zakotveného v článku 13 odsek 1 Ústavy SR*

rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1777/2003 zo dňa 24. 3. 2003 a postupom, ktorý mu predchádzal, bolo porušené.

Ústavný súd zrušuje napadnuté rozhodnutia a vec vracia Daňovému riaditeľstvu SR na nové konanie.

Odporcovia sú povinní spoločne a nerozdielne nahradiť sťažovateľovi trovy konania.“

II.

2.1 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. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon.

Podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti

navrhovateľa skúmajúc, či nie sú dané dôvody na jeho odmietnutie podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

2.2 Pri predbežnom prerokovaní sťažovateľovej sťažnosti v časti, v ktorej namietal porušenie svojich základných práv podľa čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 13 ods. 1 ústavy, porušenie svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a porušenie práva na ochranu majetku podľa čl. 1 dodatkového protokolu k dohovoru rozhodnutím Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110138/02/Babj. z 25. novembra 2002, platobným výmerom Daňového úradu Košice II sp. zn. 696/2100/110143/02/Babj. z 25. novembra 2002, rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1775/2003 z 24. marca 2003 a rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR pracoviska Košice sp. zn. VI/256/356/1777/2003 z 24. marca 2003, ako aj postupom uvedených orgánov, ktorý vydaniu označených rozhodnutí predchádzal, prihliadal ústavný súd k vymedzeniu jeho právomoci v ustanovení čl. 127 ods. 1 ústavy, limitujúcom právomoc ústavného súdu vo vzťahu k ostatným orgánom verejnej moci princípom subsidiarity, podľa ktorého ústavný súd rozhoduje o individuálnych sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb (ďalej aj „sťažovatelia“) vo veci porušenia ich základných práv alebo slobôd v tých prípadoch, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Uvedený princíp sa nepochybné týka aj prípadov, v ktorých sa sťažovatelia ako účastníci konania pred orgánom verejnej správy môžu domáhať ochrany svojich základných práv alebo slobôd, využitím právnych prostriedkov nápravy, ktoré im na tento účel dáva k dispozícii zákon.

V danom prípade sa sťažovateľ mohol ochrany svojich práv vo vzťahu k označeným rozhodnutiam daňového riaditeľstva a daňového úradu domáhať využitím žalôb na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu (§ 247 až 250k OSP), o ktorých rozhodoval v prvom stupni krajský súd a následne v odvolacom konaní najvyšší súd.

Sťažovateľ teda vo vzťahu k napádaným rozhodnutiam daňového úradu z 25. novembra 2002 a na nich nadväzujúcim rozhodnutiam daňového riaditeľstva z 24. marca 2003 disponoval dostupným a účinným prostriedkom nápravy v záujme účinnej ochrany jeho základných práv priamo v konaní pred všeobecnými súdmi podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku.

Na základe vyššie uvedených skutočností ústavný súd po predbežnom prerokovaní podľa § 25 ods. 1 zákona o ústavnom súde sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 uvedeného zákona pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

2.3 Ústavný súd sa pri predbežnom prerokovaní zaoberal aj tou časťou sťažovateľovej sťažnosti, ktorá smeruje proti konečnému rozhodnutiu vo veci sťažovateľom uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 1999, t. j. proti rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 z 22. decembra 2005.

Z obsahu sťažovateľovej argumentácie prednesenej ústavnému súdu v sťažnosti je zrejmé, že podstata ním namietaného porušenia jeho základných práv a slobôd spočíva v namietanej nesprávnosti skutkových a právnych záverov najvyššieho súdu, obsiahnutých v napádanom rozhodnutí (ktorým najvyšší súd potvrdil prvostupňový rozsudok krajského súdu č. k. 1 S 17/03-36 z 19. marca 2004 stotožniac sa s jeho závermi uvedenými v odôvodnení tohto rozhodnutia). Pokiaľ ide o sťažovateľove tvrdenia o márnom uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie kontroly oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a o porušení jeho práva zúčastniť sa na výsluchu a klásť svedkom otázky v priebehu dokazovania vykonávaného daňovým orgánom.

Krajský súd v Košiciach svojím rozsudkom č. k. 1 S 17/03-36 z 19. marca 2004 obe žaloby sťažovateľa proti napádaným rozhodnutiam vydaným v daňovom konaní zamietol dôvodiac: „... Súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného a postup žalovaného ako príslušný súd podľa § 246 ods. 1 O. s. p. a po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného, viazaný rozsahom a dôvodmi uvedenými žalobcom v žalobe rozhodol bez nariadenia pojednávania rozsudkom (§ 250f O. s. p.), ktorý bol vyhlásený dňa 19. 3. 2004 tak, že žaloby žalobcu podľa § 250j ods. 1 O. s. p. zamietol, majúc za to, že žalované rozhodnutia boli vydané v súlade so zákonom.

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplynulo, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti a pravdivosti predložených dokladov, z ktorých vyplýva, že motorové vozidlá Avia - v počte 3 motorové vozidlá a 1 vysokozdvížený vozík pôvodne vlastnila spoločnosť N., spol. s.r.o., ktorá ich v priebehu rokov 1996 až 1997 predala spoločnosti T. s. r. o., pričom táto spoločnosť ich dňa 22. 9. 1997 predala firme C. a v ten istý deň táto firma motorové vozidlá prenajala späť spoločnosti T s.r.o. Na základe nájomných zmlúv boli vozidlá prenajaté spoločnosti T., realitnej kancelárii K., pričom prenajíateľ je na nájomných zmluvách označený ako výlučný vlastník, čo v skutočnosti už nemohol byť. V čase, keď boli doklady vystavené, bol jediným konateľom spoločnosti N. s.r.o. a T. s.r.o. žalobca. Zo správy Okresného riaditeľstva PZ bolo zistené, že vozidlo ŠPZ... (nová ŠPZ...) bolo predané dňa 6. 12. 2000 pánovi M. a vozidlo ŠPZ... bolo odhlásené 3. 11. 1999 do K. na základe jeho predaja pani J. a vozidlo... je stále evidované na firmu N. s.r.o. V. Svedkyňa J. sa nepodarilo správcovi dane vypočúť, pretože sa nezdržiavala na adrese svojho bydliska a jej pobyt sa nepodarilo zistiť. Žalobca bol vypočutý správcom dane, a to spolu s vedúcou sekretariátu, avšak pri svojom výsluchu iba uviedol, že evidenciu jász motorových vozidiel za rok 1999 a s tým súvisiacu ostatnú evidenciu viedla pani S., správkyňa budovy vo V., ktorá bola vypočutá, avšak žiadne doklady správcovi dane nepredložila. Žalobca taktiež tvrdil, že pani S. zodpovedala za evidenciu jász, za všetko čo sa týkalo motorových vozidiel a keď si vypýtala peniaze na mzdy pre vodičov, tak jej ich odovzdal. K používaniu motorových vozidiel uviedol, že sa používali na dopravu tovaru pre odberateľov ako pre potreby realitnej kancelárie v jeho prevádzkach KOMPAS - DISKONT, NIKA, Piváreň, Bufet, Espresso, Realitná kancelária,

spojitosť ktorú mali mať motorové vozidlá s činnosťou realitnej kancelárie žalobca neuviedol.

Súd neprihliadol na námietku žalobcu spočívajúcu v tvrdení žalobcu, že správca dane nemohol vydať rozhodnutia, ktoré sú predmetom preskúmania o nepriznaní odpočtu DPH z dôvodu, že nezačal kontrolu oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu DPH v lehote 30 dní z toho dôvodu, že podľa názoru súdu zánik oprávnenia správcu dane vydať rozhodnutie o nepriznaní nadmerného odpočtu DPH, ani zánik oprávnenia správcu dane vydať platobný výmer o zvýšení DPH vo výške 50 % sa nedá vyvodiť zo žiadneho ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty ani zo zákona o správe daní a poplatkov. Treba pritom uviesť, že žalobca túto námietku vzniesol až v žalobe, a preto žalovaný sa s ňou nemohol v žalovanom rozhodnutí vysporiadať a preto, že ani nebola predmetom odvolacieho konania, súd na ňu nemohol taktiež prihliadnuť.

V súlade s ustanovením § 44 ods. 5 druhá veta zákona o DPH v prípade, že nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní nebol vrátený podľa § 23 určí sa zvýšenie dane vo výške 50 % z vlastnej daňovej povinnosti zistenej daňovým úradom.

Z citovaného ustanovenia § 44 ods. 5 druhá veta zákona o DPH vyplýva, že podmienkou pre uloženie tejto sankcie je nevrátenie nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní, pretože platiteľovi dane z pridanej hodnoty nevznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu pre nesplnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočet dane.

Súd vychádzajúc z ustanovenia § 20 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení platnom do 31. 12. 1999, kde sú ustanovené všeobecné podmienky nároku platiteľa DPH na odpočet DPH tak, že platiteľ má nárok na odpočet dane pri prijatých zdaniteľných plneniach, ak sú prijaté na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení a ak tento zákon neustanovuje inak (druhá veta citovaného ustanovenia § 20 ods.1 v danom prípade nie je použiteľná) a tak, že platiteľ má nárok na odpočet dane, ak

a) sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo (§ 13)

b) daň na vstupe zúčtoval

c) daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie

d) má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktoré vyhotovil platiteľ, a doklad o zaplatení dane, pričom dokladom o zaplatení dane v prípade, že daň na vstupe je

200.000,- Sk a viac, je len doklad o bezhotovostnej platbe uskutočnenej prostredníctvom banky alebo doklad o platbe na pošte poštovou poukážkou (ods.2), kde sú uvedené konkrétne hmotnoprávne podmienky, ktoré platiteľ DPH musí splniť, aby mu mohol vzniknúť nárok na odpočet DPH, tak potom žalobca si objektívne nemohol svoju dôkaznú povinnosť splniť, ak nepredložil počas daňovej kontroly ani v rámci odvolacieho konania žiadne také dôkazy, ktoré by boli svedčili preukázaniu pravdivosti ním tvrdeného prijatého zdaniteľného plnenia na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení podľa § 20 ods. 1, 2 zákona o DPH účinného k 31. 12. 1999.

Totíž nesplnenie aj len jednej z hmotnoprávnych podmienok uvedených v § 20 ods. 2 zákona o DPH má ten právny dôsledok, že správca dane uplatnený nárok na odpočet nepriznaná.

Výsledky dokazovania, v rámci ktorého žalobca mal možnosť predkladať dôkazy v rámci daňovej kontroly a potom až do rozhodnutia žalovaného od oboznámenia sa s protokolom z opakovanej daňovej kontroly z 28. 8. 2002, s ktorým protokolom bol oboznámený svedčia tomu, že žalobca nič nenamietal v tom smere, že by výpovede svedka a svedkýň neboli pravdivé, resp. že by boli neúplné a ani to, na čo by ešte správca dane mal uvedené svedkyne vypočúť, a teda čo by tieto vypočuté svedkyne alebo iní svedkovia nevypočutí mali ešte potvrdiť z tvrdenia žalobcu nevyplýva. Namietal výslovne len porušenie svojich procesných práv vyplývajúcich z § 15 ods. 5 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb.

Preto aj z tohto dôvodu v súvislosti s námietkou žalobcu, že správca dane mu neumožnil svedkom klásť otázky, ktorú sám žalovaný uznáva ako námietku opodstatnenú, pretože je zjavným porušením ustanovenia § 15 ods.5 písm. d) zákona o správe daní a poplatkov, je aj podľa názoru súdu táto námietka síce opodstatnená, avšak podľa názoru súdu takéto procesné pochybenie pri uplatnení práva žalobcu nie je takým právne významným porušením, vzhľadom na uvedenú námietku, ktoré by mohlo mať vplyv na zákonnosť, rozhodnutia žalovaného v merite veci, a preto súd vychádzajúc z ustanovenia § 250i ods. 2 O. s. p. na toto porušenie práva žalobcu správcom dane neprihliadol.

Žalobou namietané porušenie zásad daňového konania uvedených v § 2 ods. 1, 2 a 3 zákona o správe daní a poplatkov, okrem už uvedeného konkrétneho porušenia zákona žalobca v žalobe slovné nedefinoval, a teda nekonkretizoval obsah námietok, a pretože ani

súd nie je oprávnený vyhľadávať za žalobcu konkrétne porušenia zákona o správe daní a poplatkov, tak sa súd týmito žalobnými bodmi žaloby nemohol zaoberať a na tieto neprihliadol, pretože tak, ako ich žalobca v žalobe sformuloval, to znamená stroho, iba citovaním ustanovenia zákona, tak takéto tvrdenie o porušení jeho subjektívneho práva je nedostatkom žaloby.

Preto z uvedených dôvodov súd žaloby žalobcu zamietol. ...“

Najvyšší súd v odvolacom konaní rozsudkom sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 z 22. decembra 2005 potvrdil rozsudok súdu prvého stupňa. V odôvodnení svojho rozhodnutia okrem iného uviedol: „... Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací preskúmal vec podľa § 212 ods. 1 OSP na pojednávaní podľa § 214 ods. 1 OSP a rozhodol podľa § 219 OSP tak, že napadnutý rozsudok potvrdil, pretože dospel k záveru, že je vecne správny.

Z obsahu administratívneho spisu správneho orgánu vyplýva, že Daňový úrad Košice II vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu. Podľa protokolu z opakovanej daňovej kontroly zo dňa 28. augusta 2002, č. j. 696/2201/457-96149/02/Han bola predmetom kontroly kontrola oprávnenosti vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 1999. Opakovaná daňová kontrola bola vykonaná na základe rozhodnutia Ústredného daňového riaditeľstva SR, pracovisko Košice a bola zameraná na dodržiavanie § 20 ods. 1 a 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení. Okrem iného bolo vykonaným šetrením zistené, že pri prenájme nákladných motorových vozidiel došlo k porušeniu zákona. Prenajaté nákladné vozidlá a vysokozdvížny vozík žalobca nevyužil na prepravu v dobe, na ktorú si ich prenajal a platil za prenájom podľa faktúr. Správca dane dospel k záveru, že zdaniteľné plnenie nebolo prijaté na účely uskutočnenia zdaniteľných plnení, čo bolo jednou zo základných zákonných podmienok pre odpočítanie dane.

Krajský súd v žalobe vznesené námietky žalobcu, že vec bola nesprávne právne posúdená, nakoľko zo strany žalobcu jednoznačne došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia, že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly ako i to, že nemohol klásť svedkom otázky, považoval za nedôvodné.

Vychádzal predovšetkým z ustanovenia § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe

daní a poplatkov v platnom znení, podľa ktorého dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Je nepochybné, že ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 29 ods. 4 veta prvá vyššie citovaného zákona).

Pri rozhodovaní o určení daňovej povinnosti prihliada daňový úrad aj na skutkové a právne skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na jej stanovenie a určenie konkrétneho dlžníka t. j. osobu, ktorej je príslušná daňová povinnosť vyplývajúca z individuálneho správneho aktu adresovaná.

Krajský súd sa stotožnil s názorom daňových orgánov, že zdaniteľné plnenie nebolo prijaté platiteľom na uskutočňovanie jeho ďalších zdaniteľných plnení.

Uvedený právny názor krajského súdu je správny aj podľa odvolacieho súdu, pretože žalobcom tvrdené skutočnosti, že skutočne došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia neboli v žiadnom štádiu konania pred správnymi orgánmi ako i pred prvostupňovým súdom potvrdené. Žalobca uplatnil odpočet DPH na základe dokladov, predmetom dodania bol prenájom nákladných motorových vozidiel a vysokozdvížného vozíka. Dôkazné bremeno spočívalo výlučne na žalobcovi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky iba konštatuje, že v prípade právne relevantných predpisov /zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v platnom znení/ musel daňový úrad rozhodnúť o vlastnej daňovej povinnosti daňovníka vo výške 600 761,-Sk ako i o zvýšení dane vo výške 300 381,-Sk.

Pokiaľ ide o lehotu podľa § 23 zákona o DPH zákon jej nedodržanie v ustanovení § 23 nesankcionuje a na vady konania pred správnym orgánom by bolo možné prihliadnuť len vtedy, ak by mali vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, tu konkrétne, ak by mohli spôsobiť zásadný obrat v hmotnoprávnom posúdení danej veci, ktoré je postavené hlavne na otázke, či žalobca prijal zdaniteľné plnenie na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení alebo nie. Správca dane na uvedenú otázku po vykonaní opakovanej daňovej kontroly zodpovedal, že nie. Žalovaný sa v odvolacom konaní s jeho závermi stotožnil. Žalobca okrem spochybňovania postupu a záverov daňových orgánov pozitívne tvrdenie resp. dôkazy na podporu svojho tvrdenia neprodukoval. Nepochybil preto súd

prvého stupňa, keď napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí daňových orgánov a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. V odôvodnení rozsudku sa vyčerpávajúcim spôsobom vyporiadal aj s námietskami, uvedenými v žalobe, ktoré sa týkali skutočnosti, že žalobca nebol prizvaný k výsluchu svedkov.

Najvyšší súd vychádzajúc z vyššie uvedeného preto podľa § 219 OSP rozsudok krajského súdu potvrdil. ...“

2.4 Podľa čl. 142 ods. 1 ústavy súdy rozhodujú v občianskoprávných a trestnoprávných veciach; súdy preskúmavajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

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

Z ústavného vymedzenia postavenia a kompetencií všeobecných súdov a ústavného súdu v Slovenskej republike (porovnaj čl. 142 ods. 1, čl. 124 a čl. 127 ods. 1 ústavy) vyplýva, že preskúmavanie zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosti rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci patrí predovšetkým do právomoci všeobecných súdov.

Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani posudzovať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil.

Do právomoci ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ústavy však patrí kontrola zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže posudzovať rozhodnutie všeobecného súdu, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo

slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvodené 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 (mutatis mutandis I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, III. ÚS 271/05).

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

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

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

Podmienky a podrobnosti o súdnej a inej právnej ochrane ustanoví zákon (čl. 46 ods. 4 ústavy).

Podľa čl. 51 ods. 1 ústavy domáhať sa práv uvedených v (...) čl. 46 tejto ústavy sa možno len v medziach zákonov, ktoré tieto ustanovenia vykonávajú.

Podľa čl. 13 ods. 1 ústavy povinnosti možno ukladať

a) zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd,

b) medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 4, ktorá priamo zakladá práva a povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb, alebo

c) nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 2.

Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v oprávnení každého domáhať sa 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, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ods. 1 ústavy). Táto povinnosť všeobecných súdov, vzhľadom na ich postavenie ako primárnych ochrancov ústavnosti a vzhľadom na povinnosť Slovenskej republiky rešpektovať medzinárodne záväzky vyplývajúce z medzinárodných zmlúv o ochrane ľudských práv a základných slobôd (pozri napr. III. ÚS 79/02), zahŕňa zároveň požiadavku rešpektovania procesných garancií spravodlivého súdneho konania vyplývajúcich z čl. 6 dohovoru v súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“).

Otázku, či konanie rešpektovalo princípy uvedené v čl. 6 ods. 1 dohovoru posudzuje ESLP so zreteľom na „osobitné okolnosti prípadu“ posudzujúc konanie ako celok (napr. rozsudky A. M. proti Taliansku, 1999, Van Mechelen proti Holandsku, 1997, Solakov proti bývalej Juhoslovanskej republike Macedónsko, 2001). Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (napr. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06).

2.5 Po oboznámení sa s obsahom napádaného rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 z 22. decembra 2005 (s prihliadnutím k obsahu rozsudku krajského súdu č. k. 1 S 17/03-36 z 19. marca 2004, ktorý bol v odvolacom konaní preskúmaný) dospel ústavný súd k záveru, že zo záverov najvyššieho súdu nevyplýva jednostrannosť alebo taká aplikácia príslušných ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu.

Z odôvodnenia uvedených rozhodnutí je zrejmé, že oba súde sa námietkami sťažovateľa o porušení zákonných ustanovení v konaní predchádzajúcom vydaniu napádaných rozhodnutí daňového úradu z 25. novembra 2002 - o márnom uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie kontroly oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a o porušení práva sťažovateľa zúčastniť sa na výsluchu a klásť svedkom otázky v priebehu dokazovania vykonávaného daňovým úradom, vecne zaoberali.

Ústavný súd poznamenáva, že výroky a formulácie použité krajským súdom v odôvodnení rozsudku č. k. 1 S 17/03-36 z 19. marca 2004 ohľadne nevykonania daňovej kontroly daňovým úradom v lehote podľa § 23 zákona č. 289/1995 Z. z. (na ktoré poukazuje právna zástupkyňa sťažovateľa) je potrebné vykladať v náležitom kontexte a vzájomných súvislostiach celého odôvodnenia označeného rozhodnutia.

Krajský súd uviedol, že na námietku sťažovateľa „... *nehľadol*...“ z toho dôvodu, že podľa jeho právneho názoru „... *zánik, oprávnenia správcu dane vydať rozhodnutie o nepriznaní nadmerného odpočtu DPH, ani zánik oprávnenia správcu dane vydať platobný výmer o zvýšení DPH vo výške 50 % sa nedá vyvodiť zo žiadneho ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty ani zo zákona o správe daní a poplatkov*...“, teda vzhľadom na charakter lehoty uvedenej v § 23 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z. dospel k záveru, že z ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. a zákona č. 289/1995 Z. z. nemožno vyvodiť, v prípade porušenia povinnosti daňového úradu vrátiť nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu, právny následok spočívajúci v zániku oprávnenia správcu dane posúdiť splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH podľa § 20 zákona č. 289/1995 Z. z. Na skutočnosť, že sťažovateľ vzniesol uvedenú námietku „... *až v žalobe*...“ poukázal krajský súd v kontexte vysvetlenia, prečo nepovažoval za nedostatok sťažovateľom napádaných rozhodnutí daňového riaditeľstva z 24. marca 2003 skutočnosť, že sa touto otázkou v ich odôvodnení žalovaný správny orgán druhého stupňa nezaoberal. Navyše pochybnosť o vecnom preskúmaní uvedenej námietky, ktorú mohol sťažovateľ nadobudnúť vzhľadom na krajským súdom použitý výraz „*prihliadať*“ odstránil najvyšší súd v odvolacom konaní, keď v odôvodnení rozsudku sp. zn. 2 SžoKS 119/2004 z 22. decembra 2005 jednoznačne

konštatoval „... *Pokiaľ ide o lehotu podľa § 23 zákona o DPH zákon jej nedodržanie v ustanovení § 23 nesankcionuje a na vady konania pred správnym orgánom by bolo možné prihliadnuť len vtedy, ak by mali vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia...*“, poukázuc navyše, že podkladom pre vydanie napádaných rozhodnutí daňového riaditeľstva a daňového úradu bol protokol o opakovanej daňovej kontrole uskutočnenej v roku 2002.

Námietku o porušení sťažovateľovho práva klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní [§ 15 ods. 5 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb.] tak krajský súd, ako aj najvyšší súd neakceptovali, pretože podľa ich záveru toto pochybenie týkajúce sa postupu daňového úradu pri výkone daňovej kontroly „... *nie je takým právne významným porušením ..., ktoré by mohlo mať vplyv na zákonnosť, rozhodnutia žalovaného v merite veci...*“, predovšetkým vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľ bol správcom dane vypočutý pričom však nepredložil účtovné doklady o evidencii jász prenájatých vozidiel, spotrebe pohonných hmôt, či doklady o zamestnávaní, resp. odmeňovaní vodičov, ktorí mali jazdiť na prenájatých dopravných prostriedkoch. Prihliadajúc k ustanoveniu § 20 ods. 1 a 2 zákona č. 289/1995 Z. z. upravujúcemu podmienky vzniku nároku platiteľa DPH na odpočet DPH dospeli sudy k záveru, že „... *žalobca si objektívne nemohol svoju dôkaznú povinnosť splniť, ak nepredložil počas daňovej kontroly ani v rámci odvolacieho konania žiadne také dôkazy, ktoré by boli svedčili preukázaniu pravdivosti ním tvrdeného prijatého zdaniteľného plnenia na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení podľa § 20 ods. 1, 2 zákona o DPH účinného k 31. 12. 1999 (...)* Výsledky dokazovania, v rámci ktorého žalobca mal možnosť predkladať dôkazy v rámci daňovej kontroly a potom až do rozhodnutia žalovaného od oboznámenia sa s protokolom z opakovanej daňovej kontroly z 28. 8. 2002, s ktorým protokolom bol oboznámený svedčia tomu, že žalobca nič nenamietal v tom smere, že by výpovede svedka a svedkýň neboli pravdivé, resp. že by boli neúplné a ani to, na čo by ešte správca dane mal uvedené svedkyne vypočúť, a teda čo by tieto vypočuté svedkyne alebo iní svedkovia nevypočutí mali ešte potvrdiť z tvrdenia žalobcu nevyplýva...“

Najvyšší súd sa s uvedenou argumentáciou krajského súdu stotožnil, doplniac „... *Uvedený právny názor krajského súdu je správny aj podľa odvolacieho súdu, pretože žalobcom tvrdené skutočnosti, že skutočne došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia*

neboli v žiadnom štádiu konania pred správnymi orgánmi ako i pred prvostupňovým súdom potvrdené. (...) Dôkazné bremeno spočívalo výlučne na žalobcovi. (...) na vady konania pred správnym orgánom by bolo možné prihliadnuť len vtedy, ak by mali vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, tu konkrétne, ak by mohli spôsobiť zásadný obrat v hmotnoprávnom posúdení danej veci, ktoré je postavené hlavne na otázke, či žalobca prijal zdaniteľné plnenie na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení alebo nie. Správca dane na uvedenú otázku po vykonaní opakovanej daňovej kontroly zodpovedal, že nie. Žalovaný sa v odvolacom konaní s jeho závermi stotožnil. Žalobca okrem spochybňovania postupu a záverov daňových orgánov pozitívne tvrdenie resp. dôkazy na podporu svojho tvrdenia neprodukoval“. (...)

Označené závery najvyššieho súdu (ktorý sa v podstate stotožnil so závermi súdu prvého stupňa) možno považovať z ústavného hľadiska za dostatočné a relevantné. Vzhľadom na konkrétne okolnosti prípadu ich možno rozumne zahrnúť pod zákonné znaky právnych noriem aplikovateľných v danej veci.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť. Pritom nie je odvolací orgán viazaný len návrhmi odvolávajúceho sa a môže zmeniť rozhodnutie odvolaním napadnuté i v neprospech odvolávajúceho sa. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 3 OSP pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Z obsahu sťažnosti a z k nej pripojených príloh (vrátane na vec sa vzťahujúcich rozhodnutí daňových orgánov, krajského súdu a najvyššieho súdu, ako aj relevantných podaní sťažovateľa) vyplýva, že sťažovateľom napádané rozhodnutia daňového úradu z 25. novembra 2002 a daňového riaditeľstva z 24. marca 2003 ako aj procesný postup daňových orgánov, ktorý ich vydaniu predchádzal, boli na základe žalôb sťažovateľa z 10. júna 2003 podrobené dvojinštancnej súdnej kontrole.

Tak krajský súd (v prvostupňovom konaní) ako aj najvyšší súd (v rámci preskúmania prvostupňového rozsudku krajského súdu z 19. marca 2004) sa námietkami sťažovateľa o porušení zákonných ustanovení v konaní predchádzajúcom vydaniu napádaných rozhodnutí daňového úradu z 25. novembra 2002 v dôsledku nezačatia daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a v dôsledku porušenia práva sťažovateľa zúčastniť sa na výsluchu svedkov a klásť im otázky v priebehu dokazovania vykonávaného daňovým úradom, vecne zaoberali.

Súdy žaloby sťažovateľa zamietli dospejúc k záveru, že vady konania pred správnym orgánom, ktoré sťažovateľ namietal, v danom prípade jednoznačne nemohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (teda nie z dôvodu, že sťažovateľ jednoznačne nepreukázal nezákonnosť napádaných rozhodnutí daňových orgánov v dôsledku vytýkaných procesných pochybení, ako to tvrdil sťažovateľ v sťažnosti podanej ústavnému súdu).

Vzhľadom na povahu a účel ustanovenia § 23 ods. 1 a 2 zákona č. 289/1995 Z. z. upravujúceho zákonné lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti daňovým úradom platiteľovi DPH, nepovažuje ústavný súd právny záver krajského súdu a najvyššieho súdu, podľa ktorého nedochádza v prípade ich nedodržania ex lege k zániku oprávnenia správcu dane preskúmať splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH podľa § 20 zákona č. 289/1995 Z. z. a vydať príslušné rozhodnutie v konaní podľa zákona č. 511/1992 Zb., za arbitrárny, t. j. popierajúci znenie, účel, či význam uvedených právnych noriem.

Pokiaľ ide o druhú z námietok sťažovateľa, ústavný súd konštatuje, že porušenie sťažovateľovho procesného práva zúčastniť sa na výsluchu svedkov a klásť im otázky v priebehu dokazovania vykonávaného daňovým úradom by mohlo ovplyvniť zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i OSP) a zároveň by znamenalo obmedzenie procesných práv sťažovateľa spôsobom nezlučiteľným s čl. 6 ods. 1 dohovoru, ak by sťažovateľom napádané rozhodnutia daňových orgánov boli výlučne, alebo rozhodujúcim spôsobom založené na výpovediach svedkov a v priebehu konania pred daňovým úradom alebo pred daňovým riaditeľstvom (oprávneným výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane - § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.), prípadne v konaní pred súdom (§ 250i ods. 1 OSP), by sťažovateľ nemal možnosť dať uvedených svedkov vypočuť.

Ústavný súd však nezdiera sťažovateľov názor, že napádané rozhodnutia daňových orgánov boli výlučne, alebo rozhodujúcim spôsobom založené na výpovediach svedkov, na výsluchu ktorých sa on zúčastniť nemohol. Dôvody, ktoré vo svojich sťažovateľom napádaných rozhodnutiach uviedli daňový úrad a daňové riaditeľstvo svedčia o tom, že výroky týchto rozhodnutí sú založené predovšetkým na závere daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom ohľadne prijatia deklarovaných zdaniteľných plnení na účely poskytovania vlastných zdaniteľných plnení v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. predložením relevantných dokladov z evidencií alebo záznamov povinne vedených daňovým subjektom. Sťažovateľ počas celej doby konania nebol spôsobilý predložiť účtovné doklady o evidencii jász prenájatých vozidiel, spotrebe

pohonných hmôt, či doklady o zamestnávaní, resp. odmeňovaní vodičov, ktorí mali jazdiť na prenajatých dopravných prostriedkoch. Ďalšie listinné dôkazy získané daňovým úradom svedčili o nejasnosti právnych vzťahov ohľadne vlastníctva, prenájmu a prevádzky údajne prenajatých dopravných prostriedkov.

Za danej dôkaznej situácie sťažovateľ síce spochybnil postup daňového úradu týkajúci sa vypočítania svedkov, avšak nenavrhol doplnenie výsluchu jednotlivých svedkov aj napriek tomu, že tak mohol v priebehu konania o odvolaní a v konaní pred súdom urobiť, ani nešpecifikoval otázky, ktoré by mali byť svedkom položené, či okolnosti, ktoré by sa mali výsluchom bližšie objasniť.

Ústavný súd vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti nie je názoru, že by závery najvyššieho súdu v predmetnej veci bolo možné kvalifikovať ako zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne a tak nezlučiteľné so sťažovateľom označenými článkami ústavy a dohovoru, alebo že by postupom daňových orgánov v predmetnom konaní a následne postupom krajského súdu alebo najvyššieho súdu v rozpore s čl. 6 ods. 1 dohovoru nebola sťažovateľovi poskytnutá adekvátne a náležitá príležitosť predniesť svoju argumentáciu súdu, predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení, vyjadriť sa k vykonaným dôkazom, alebo ich spochybniť.

Z vyššie uvedených dôvodov ústavný súd podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde odmietol sťažnosť sťažovateľa v tejto časti ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 23. augusta 2006