



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 457/2013-12

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 26. septembra 2013 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti W., s. r. o., B., zastúpenej obchodnou spoločnosťou O. s. r. o., B., v mene ktorej koná advokát JUDr. M. V., vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdny prieskum rozhodnutí orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Krajského súdu v Bratislave č. k. 3 S/372/2010-65 z 22. novembra 2011 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5 Sžf/16/2012-89 z 28. marca 2013 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti W., s. r. o., o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola elektronicky 12. júla 2013 a poštou 15. júla 2013 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti W., s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie svojho základného práva na súdny prieskum rozhodnutí orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej

republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 3 S/372/2010-65 z 22. novembra 2011 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“) a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 5 Sžf/16/2012-89 z 28. marca 2013 (ďalej aj „rozsudok najvyššieho súdu“).

Rozhodnutím Daňového úradu B. (ďalej len „daňový úrad“) bol na základe predchádzajúcej daňovej kontroly vydaný dodatočný platobný výmer, ktorým bol sťažovateľke znížený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty o 84 244,34 € a rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (v čase vydania rozhodnutia vystupujúce ešte pod názvom Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, ďalej len „finančné riaditeľstvo“) bol tento dodatočný platobný výmer na základe odvolania sťažovateľky potvrdený. V dôsledku žaloby sťažovateľky podanej proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva bol prípad sťažovateľky preskúmaný krajským súdom, ktorý rozsudkom č. k. 3 S/372/2010-65 z 22. novembra 2011 žalobu sťažovateľky zamietol. Nadväzne na to najvyšší súd rozsudkom č. k. 5 Sžf/16/2012-89 z 28. marca 2013 rozsudok krajského súdu potvrdil.

Sťažovateľka v sťažnosti namieta, že všetky dotknuté orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní len z výsluchu svedka M. K., bývalého konateľa spoločnosti H., spol. s r. o., ktorý mal byť vykonaný bez prítomnosti sťažovateľky Daňovým úradom B. na základe dožiadania daňového úradu. Uvedený svedok vo svojej výpovedi poprel „*dodanie tovaru sťažovateľovi, vystavenie faktúr, prijatie úhrady, technické možnosti a vôbec obchodovanie s týmto typom tovaru*“. Sťažovateľka mala potom v konaní pred daňovým úradom preukázať, že „*na faktúrach je podpis svedka K. a pečiatka H.*“, že bola vykonaná „*bezhotovostná úhrada jednej z faktúr*“, že „*hodnovernosť výpovede svedka K. je narušená podvodom v podobnej veci*“ a tiež že v danej veci môže vypovedať iný „*hodnoverný svedok, ktorý je spôsobilý priebeh obchodnej operácie potvrdiť*“.

Sťažovateľka namieta, že postupom najvyššieho súdu a krajského súdu bolo porušené jej „právo na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru“, konkrétne právo „na rozhodnutie súdu legálnym spôsobom a v zákonom predpokladanej kvalite (v súlade s nálezmi I. ÚS 26/94 a II. ÚS 64/06)“, taktiež právo „na účinný opravný prostriedok (v súlade s rozhodnutím ESLEP A-212/1991 vo veci *Helmers*)“ a tiež princíp „právnej istoty a legitímnych očakávaní (m .m. nálezy IV. ÚS 241/04, III. ÚS 192/06)“.

Sťažovateľka uvádza, že finančné riaditeľstvo sa v rozhodnutí o odvolaní vôbec nevysporiadalo s ňou uvádzanými dôkazmi a týmto porušením zákonnosti sa krajský súd vôbec nezaoberal. Najvyšší súd mal pochybiť zase v tom, že namiesto daňového úradu a finančného riaditeľstva posúdil pre daný prípad podstatné skutočnosti, čím malo podľa sťažovateľky dôjsť k prebratiu odbornej spôsobilosti a právomoci správnych orgánov. Vo výsledku potom ani najvyšší súd „neodstránil zrejmu nezákonnosť postupu FRSR a neposkytol tak sťažovateľovi súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 ústavy, keď jeho argument spochybňujúci legitimitu rozhodnutia správneho orgánu nebol legálnym spôsobom riešený t.j. súdna ochrana nemala zákonom (ústavou) predpokladanú kvalitu a ani opravný prostriedok tak postupom porušovateľa nedosiahol zákonom (ústavou) predpokladané účinky...“

Sťažovateľ legitímne očakával, že súdy poznajú právo (iura novit curia) a budú sa pri rozhodovaní riadiť právnymi závermi na základe skorších rozhodnutí o analogických právnych otázkach a pre prípad, že považujú za potrebné sa od nich odchýliť, argumentačne sa s týmito skoršími právnymi závermi vyrovnajú, aby bolo v záujme právnej istoty možné aj do budúcnosti predvídať ďalší spôsob ich rozhodovania (m. m. nálezy III. ÚS 192/06 a I. ÚS 28/09).

Procesné pochybenie správneho orgánu vo forme nedostatočného zistenia skutkového stavu je podľa konštantnej rozhodovacej praxe porušovateľa vždy dôvodom, aby súd zrušil napadnuté rozhodnutie podobne ako v citovanej veci. “

Sťažovateľka súčasne poukazuje na predchádzajúcu rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu v daňových veciach (sp. zn. 5 Sžf 198/00, sp. zn. 3 Sžf 1/2011,

sp. zn. 2 Sžf 12/2011 a sp. zn. M-Sž doV 1/00), z ktorej má vyplývať zhodný záver o zrušení rozhodnutia daňového orgánu pre ňou opísané procesné pochybenia. Najvyšší súd mal pre účely prieskumu zákonnosti len v medziach žaloby posúdiť, či skutkový stav bol zistený náležite a úplne, avšak od tohto všeobecného pravidla sa podstatným spôsobom odchyľil, čím mal zmarit' legitímne očakávania sťažovateľky, a narušiť tak jej právnu istotu.

Vzhľadom na uvedené sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd vydal vo veci takéto rozhodnutie:

„1. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. 3 S/372/2010-65 zo dňa 22. 11. 2011 porušil právo sťažovateľa na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

2. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom č. 5 Sžf/16/2012-89 zo dňa 28. 03. 2013 porušil právo sťažovateľa na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

3. Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 5 Sžf/16/2012-89 zo dňa 28. 03. 2013 a rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. 3 S/372/2010-65 zo dňa 22. 11. 2011 a vracia vec na ďalšie konanie Krajskému súdu v Bratislave.

4. Ústavný súd Slovenskej republiky sťažovateľovi priznáva náhradu trov právneho zastúpenia v sume 331,15 EUR, ktorú je porušovateľ povinný vyplatiť... do 15 dní od právoplatnosti tohto nálezu.“

II.

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.

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

Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia sťažnosti vo veciach, na prerokovanie ktorých ústavný súd nemá právomoc, sťažnosti, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné sťažnosti alebo sťažnosti podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj sťažnosti podané oneskorene môže ústavný súd odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Rovnako môže ústavný súd odmietnuť sťažnosť aj vtedy, ak je zjavne neopodstatnená.

Ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmavať 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, alebo nebol náležite zistený skutkový stav, a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu 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 preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by 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 (mutatis mutandis I. ÚS 13/00, I. ÚS 17/01, III. ÚS 268/05).

Ústavný súd poznamenáva, že aj keď sťažovateľka v úvode svojej sťažnosti označuje za porušovateľa svojich práv najvyšší súd, v petite tejto sťažnosti žiada vysloviť porušenie

označených práv aj vo vzťahu k rozhodnutiu krajského súdu. Vzhľadom na viazanosť petitom sťažnosti vyplývajúcu z § 20 ods. 3 zákona o ústavnom súde sa preto ústavný súd zaoberal ako rozsudkom krajského súdu, tak aj rozsudkom najvyššieho súdu.

2.1 K namietanému porušeniu sťažovateľkou označených práv napadnutým rozsudkom krajského súdu

V čl. 127 ods. 1 ústavy je zakotvený princíp subsidiarity, podľa ktorého ústavný súd môže konať o namietanom porušení práv sťažovateľa a vecne sa zaoberať sťažnosťami iba vtedy, ak sa sťažovateľ nemôže domáhať ochrany svojich práv pred všeobecným súdom. Namietané porušenie niektorého zo základných práv alebo slobôd teda automaticky nezakladá aj právomoc ústavného súdu na konanie o nich. Pokiaľ ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti fyzickej osoby alebo právnickej osoby zistí, že ochrany tohto základného práva alebo slobody, porušenie ktorých namieta, sa sťažovateľ môže (mohol) domôcť využitím jemu dostupných a aj účinných právnych prostriedkov nápravy, prípadne iným zákonne upraveným spôsobom pred iným súdom alebo pred iným štátnym orgánom, musí takúto sťažnosť odmietnuť z dôvodu nedostatku svojej právomoci na jej prerokovanie (napr. m. m. I. ÚS 103/02, I. ÚS 6/04, II. ÚS 122/05, IV. ÚS 179/05, IV. ÚS 243/05, II. ÚS 90/06). Ústavný súd v tejto súvislosti predstavuje ultima ratio inštitucionálny mechanizmus, ktorý nasleduje až v prípade nefunkčnosti všetkých ostatných orgánov verejnej moci, ktoré sa na ochrane ústavnosti podieľajú. Opačný záver by znamenal popieranie princípu subsidiarity právomoci ústavného súdu podľa zásad uvedených v § 53 ods. 1 zákona o ústavnom súde (III. ÚS 149/04, IV. ÚS 135/05).

Zásada subsidiarity reflektuje okrem iného aj princíp minimalizácie zásahov ústavného súdu do právomoci všeobecných súdov, ktorých rozhodnutia sú v konaní o sťažnosti preskúmané (IV. ÚS 303/04).

Pokiaľ ide o napadnutý rozsudok krajského súdu, ústavný súd vzhľadom na už uvedené poukazuje na skutočnosť, že proti tomuto rozsudku bolo možné podať odvolanie ako riadny opravný prostriedok, čo sťažovateľka aj využila. Označený rozsudok

krajského súdu, ako aj sťažovateľkou namietaný postup, ktorý vydaniu rozhodnutia predchádzal, bol teda predmetom súdneho prieskumu realizovaného najvyšším súdom. S prihliadnutím na to bolo preto potrebné túto časť sťažnosti odmietnuť podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nedostatok právomoci ústavného súdu.

2.2 K namietanému porušeniu sťažovateľkou označených práv napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

O zjavne neopodstatnený návrh ide vtedy, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98). V zmysle konštantnej judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej. Inými slovami, ak ústavný súd nezistí relevantnú súvislosť medzi namietaným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých navrhovateľ namieta, vysloví zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti a túto odmietne (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

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

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

Podstata základného práva zaručeného v čl. 46 ods. 2 ústavy spočíva v tom, že ten, kto bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť

na všeobecný súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia (m. m. II. ÚS 353/2011). Ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy v podstate upravuje právo na prístup k súdu vo veci, o ktorej rozhodoval orgán verejnej správy, a to ako *lex specialis* k čl. 46 ods. 1 ústavy. Z doterajšej judikatúry ústavného súdu vyplýva, že pri rozhodovaní o preskúmanie zákonnosti správnych rozhodnutí v zmysle čl. 46 ods. 2 poslednej vety ústavy je úlohou všeobecného súdu zisťovať, či rozhodnutie správneho orgánu, zákonnosť ktorého má byť predmetom súdneho preskúmania, je vzhľadom na jeho obsah spôsobilé týkať sa základných práv alebo slobôd. V prípade, ak súd zistí, že to tak je, takéto rozhodnutie nesmie byť vylúčené zo súdneho preskúmania. Základnému právu uvedenému v čl. 46 ods. 2 ústavy preto zodpovedá taký postup súdu, v rámci ktorého hodnotí nielen formálne znaky rozhodnutia predloženého mu na súdne preskúmanie, ale aj to, či sa toto rozhodnutie svojím obsahom nedotýka niektorého zo základných práv alebo slobôd účastníka konania. Postup súdu, v ktorom zanedbal niektorý z týchto prvkov, zakladá porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 2 ústavy (III. ÚS 43/03, II. ÚS 236/02, II. ÚS 50/01, IV. ÚS 228/2011).

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 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 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 (Georgidias 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.

Najvyšší súd v relevantnej časti napadnutého rozsudku najskôr poukázal na ustálené princípy správneho súdnictva, ako aj zásady daňového konania vyplývajúce zo zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), z ktorých pripomenul „*zásadu zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne závažnými právnymi predpismi*“, zásadu súčinnosti, podľa ktorej „*správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi*“, ďalej zásadu voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej „*správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo*“, ako aj zásadu rovnosti, v zmysle ktorej „*všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov*“. Nadväzne na to najvyšší súd poukázal na účel daňového konania, ktorým „*je zistenie, či si daňové subjekty*

splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.“

Po uvedení na prípad dopadajúcich ustanovení zákona o správe daní (§ 29 ods. 1, § 29 ods. 2, § 29 ods. 4, § 29 ods. 8) a ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“) v znení platnom v rozhodnom v čase (§ 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1) najvyšší súd konštatoval:

«Najvyšší súd Slovenskej republiky... mal obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že žalobkyňa v konaní nepredložila relevantný dôkaz o tom, že skutočne došlo k reálnemu dodaniu tovaru (detských vlhčených utierok, vlhčených utierok, kobercov, utierok na odlakovanie nechtov a iné) zo strany dodávateľa obchodnej spoločnosti H., spol. s r. o. fakturovaného faktúrami č. 13/08/03/01-02, 15/08/08/01-02, 19/08/08/01, 25080/80, 19/08/08/03,25081/08, 1508/08, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH (spoločnosti H., spol. s r. o. nevznikla daňová povinnosť, pretože nedodala fakturovaný tovar) a tiež nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH (fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodaný tovar). Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet

uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobkyňa v konaní nepreukázala, že vecné plnenia fakturované vyššie označenými faktúrami boli dodané spoločnosťou H., spol. s r. o. ako dodávateľom. Žalobkyňa v konaní okrem vyššie označených faktúr nepredložila žiadne iné relevantné dôkazy o tvrdených skutočnostiach, že predmetný fakturovaný tovar skutočne prevzala od spoločnosti H., spol. s r. o. Dodávku predmetného tovaru jednoznačne poprel vtedajší konateľ dodávateľa M. K., ktorý uviedol, že dodávka tovaru tak, ako bola fakturovaná vyššie označenými faktúrami sa zo strany spoločnosti H., spol. s r. o., sa neuskutočnila, keďže spoločnosť s predmetným sortimentom nikdy neobchodovala a na uvedené množstvo tovaru nemala skladové priestory. Menovaný poprel aj vyslanie predmetných faktúr a tiež poprel prevzatie finančných prostriedkov za predmetnú dodávku tovaru zo strany spoločnosti H., spol. s r. o. Skutočnosť, že predmetný tovar, resp. jeho časť žalobkyňa následne odpredala odberateľovi spoločnosti O., D., Ukrajina, žalobkyňa taktiež nepreukázala bez akýchkoľvek pochybností. Dovoz tohto tovaru na územie Ukrajiny totiž spochybnila Ukrajinská colná správa, keď uviedla, že za obdobie od 1. januára 2008 do 17. júna 2009 neeviduje žiadne operácie s účasťou spoločnosti W., s. r. o. a O. D. a uvedená ukrajinská spoločnosť nie je evidovaná ani v databáze ukrajinskej colnej správy ako subjekt zahranično-obchodnej činnosti. ... colný úrad, v pôsobnosti ktorého sa nachádza Colný úrad V, neeviduje žiadne dovozy tovaru pre príjemcu O. D.. Taktiež skutočné sídlo ukrajinskej spoločnosti O. D. nezodpovedá údajom na JCD 0587100802226. Aj podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky žalobkyňa nepreukázala vývoz predmetného tovaru na Ukrajinu a to ani napriek stanovisku Colného riaditeľstva Slovenskej republiky, a to z dôvodu, že vývoz tovaru pre musí byť preukázaný bez akýchkoľvek pochybností, pričom stanoviskom ukrajinskej strany bol vývoz predmetného tovaru spochybnený.

Pokiaľ ide o námietku žalobkyne, týkajúcu sa skutočnosti, že bývalý konateľ M. K. bol uznaný za vinného zo zločinu skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 1, ods. 4 Trestného zákona, čím „zrejme“ spochybňuje vieryhodnosť jeho výpovede, podľa názoru

najvyššieho súdu. ide o námietku právne irelevantnú, pretože žalobkyňa ani inými dôkazmi nepreukázala, že k dodaniu predmetného fakturovaného tovaru zo strany dodávateľa spoločnosti H., spol. s r. o. skutočne došlo.

Čo sa týka námietky nevykonania výsluchu svedka M. K., podľa názoru najvyššieho súdu žalobkyňa v priebehu celého daňového konania ako dôkaz svedeckú výpoveď tohto svedka nenavrhovala. Až k vyjadreniu k protokolu z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 604/321/91699/2010/Siš z 10. júna 2010 žalobkyňa priložila faxovú kópiu čestného vyhlásenia M. K. z 29. júna 2010, z ktorého vyplýva, že tento bol v období august 2008 prítomný spolu s p. K. na jednaniach s p. S., kde dohodli podmienky dodávok hygienických produktov pre spoločnosť W. od spoločnosti H., spol. s r. o. a že bol prítomný pri realizovaní dodávok a pri odovzdávaní hotovosti a dokladov o zaplatení. Toto čestné vyhlásenie aj podľa názoru najvyššieho súdu nepreukazuje konkrétne dodávky predmetných fakturovaných tovarov a nie je preto spôsobilé priniesť vo veci priaznivejšie rozhodnutie. Nebol preto ani dôvod vykonať dôkaz výsluchom tohto svedka.

Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa neuznania čiastočnej platby v sume 525.000,- Sk na účet spoločnosti H., spol. s r. o., aj podľa názoru najvyššieho súdu ani tento výpis z účtu nepreukazuje, že k dodaniu predmetného fakturovaného tovaru skutočne došlo. Predmetný výpis preukazuje iba úhradu vyššie uvedenej sumy na účet spoločnosti H., spol. s r. o. a to dňa 3. 9. 2008, nepreukazuje však, že ide o platbu za niektorú z predmetných faktúr, keďže výška sumy nezodpovedá ani jednej z predmetných faktúr. Napokon pre splnenie podmienok na odpočet DPH v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH nie je úhrada faktúry, ale skutočné uskutočnenie zdaniteľného plnenia, teda reálne dodanie tovaru.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobkyňa v konaní nepreukázala, že vecné plnenia fakturované vyššie označenými faktúrami boli vykonané spoločnosťou H., spol. s r. o. ako dodávateľom. Žalobkyňa v konaní okrem vyššie označených faktúr nepredložila žiadne iné dôkazy o tvrdených skutočnostiach. Dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednavacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho

tvrdení. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Ak však správca dane pri preverovaní písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Procesná pasivita žalobkyne v daňovom konaní má tak za následok, že žalobkyňa v konaní neunesla dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní (II. ÚS 1/2012 z 6. marca 2012).

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

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

Podstatou sťažnostných námietok je nesúhlas sťažovateľky s právnym záverom všeobecných súdov, že v jej daňovej veci bol náležite (t. j. dostatočne) zistený skutkový stav, z ktorého daňové orgány vychádzali, ako aj nesúhlas s tým, ako sa tieto súdy vyrovnali s porušením zákonnosti ňou napadnutých správnych rozhodnutí a postupov, ktoré ich vydaniu predchádzali. Tým malo dôjsť k porušeniu princípov právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní.

Ústavný súd v medziach svojej právomoci preskúmal napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu 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. 5 Sžf/16/2012 z 28. marca 2013 je ústavne udržateľný a sťažovateľkou formulované námietky svojou relevanciou neodôvodňujú zásah ústavného súdu do výsledku napadnutého konania. Ako už totiž bolo uvedené, úlohou ústavného súdu nie je skúmať úplnosť zisteného skutkového stavu ani naprávať prípadné skutkové omyly v parciálnych otázkach, ktorých sa mohli všeobecné súdy a správne orgány, ktoré vydali nimi preskúmané rozhodnutia, dopustiť. 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 neospravedliteľné, k čomu v tomto prípade nedošlo.

Podľa § 244 ods. 1 zákona č. 99/1963 Z. z. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „OSP“) v správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že najvyšší súd sa s námietkou porušenia zákonnosti v napadnutých rozhodnutiach daňových orgánov nevysporiadal, ale namiesto nich posudzoval dôkazy, ústavný súd pripomína, že prieskum zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov spočíva v preskúmaní, 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. Aj keď je potrebné vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (m. m. IV. ÚS 237/2012), neznamená to, že skutkový stav zistený správnym orgánom z vykonaného dokazovania správny súd nemôže právne vyhodnocovať dopĺňajúc pritom argumentáciu na podporu správnosti záverov preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu. V tomto kontexte sa žiada pripomenúť, že ústavný súd v rámci svojej rozhodovacej činnosti pripustil aj možnosť správneho súdu vykonať dokazovanie obmedzené na dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, keďže správne súdnictvo je založené na prieskume zákonnosti už identifikovaného skutkového a právneho stavu (napr. II. ÚS 379/09). Preto ak v okolnostiach prípadu najvyšší súd na podporu vecnej správnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva a napádaného rozsudku krajského súdu doplnil ďalšie dôvody, vychádzajúc

prítom zo skutkového stavu vyplývajúceho z administratívneho spisu vedeného v sťažovateľkinej veci konal v súlade so zákonom zverenou právomocou realizovať na základe žalôb podaných podľa druhej hlavy piatej časti OSP prieskum zákonnosti rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

V súvislosti s námietkou o porušení princípu právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní, ktoré sťažovateľka odvodzuje z toho, že najvyšší súd sa mal odchýliť od svojej predchádzajúcej praxe, v zmysle ktorej obdobné procesné pochybenia daňových orgánov viedli k zrušeniu rozhodnutí týchto orgánov, ústavný súd uvádza, že ani prípadná rozdielnosť judikatúry najvyššieho súdu ešte neznamená, že najvyšší súd rozhodol arbitrárnym, a teda ústavne neakceptovateľným spôsobom. Z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [napr. z rozsudku *Beian v. Rumunsko* (č. 1) zo 6. decembra 2007] vyplýva, že rozdielna judikatúra v skutkovo rovnakých, prípadne podobných veciach je prirodzenou súčasťou vnútroštátneho súdneho systému (v zásade každého súdneho systému, ktorý nie je založený na precedensoch ako prameňoch práva). K rozdielnej judikatúre prirodzene dochádza aj na úrovni najvyššej súdnej inštalácie. Z hľadiska princípu právnej istoty je ale dôležité, aby najvyššia súdna inštalácia pôsobila ako regulátor konfliktov judikatúry a aby uplatňovala mechanizmus, ktorý zjednotí rozdielne právne názory súdov v skutkovo rovnakých alebo podobných veciach. Tento mechanizmus spočíva v inštitúte zverejňovania súdnych rozhodnutí zásadného významu najvyšším súdom a v inštitúte prijímania stanovísk k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov plénom najvyššieho súdu alebo príslušným kolégiom najvyššieho súdu (podobne III. ÚS 348/2011).

Vo vzťahu k uvedenému ústavný súd poznamenáva, že mu neprislúcha zjednocovať in abstracto judikatúru všeobecných súdov, a suplovať tak poslanie, ktoré zákon č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov [§ 8 ods. 3, § 20 ods. 1 písm. b), § 21, § 22 a § 23 ods. 1 písm. b)] zveruje práve najvyššiemu súdu (resp. jeho plénu a kolégiám), keď mu okrem iných priznáva aj právomoc zaujímať stanoviská k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov (mutatis mutandis I. ÚS 17/01). Preto ak všeobecné súdy zaujímajú vo

vzťahu k určitej otázke rôzne právne názory, nemožno v takomto postupe automaticky vidieť porušenie čl. 46 ods. 1 ústavy, keďže zaujatie stanovísk k výkladu zákonov a iných než ústavných predpisov je vo výlučnej kompetencii najvyššieho súdu (III. ÚS 376/09).

Ústavnému súdu z tých častí právnych viet, ktoré sťažovateľka citovala z rozhodnutí najvyššieho súdu, pritom nevyplýva, že by právne závery najvyššieho súdu v predložennom prípade popierali ich podstatu a zmysel. Aj keď sa vnútorná intencionalita právnych úvah sťažovateľky v danom prípade 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, ústavný súd pripomína, že obsahom označeného práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (a rovnako aj základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy) nie je záruka, že rozhodnutie súdu bude spĺňať očakávania a predstavy účastníka konania.

Z rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že právne závery o nedostatku žalobných dôvodov na zrušenie napádaného rozhodnutia finančného riaditeľstva bolo dostatočne odôvodnené, pričom najvyšší súd venoval náležitú pozornosť aj odpovediam na námietky sťažovateľky, ktoré v konečnom dôsledku neboli spôsobilé vyvrátiť záver o neuskutočení zdaniteľného plnenia, z ktorého malo byť vyvedené právo na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty. Odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nevykazuje znaky zjavných právnych ani skutkových omylov, a preto označené rozhodnutie ústavný súd nevyhodnocuje ako arbitrárne. 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).

Ústavný súd tak dospel k záveru o nedôvodnosti sťažnostných námietok sťažovateľky, pretože tieto nepreukázali ústavne relevantnú súvislosť základného práva sťažovateľky na súdny prieskum rozhodnutí orgánu verejnej správy zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy, ako aj práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a odvolacieho rozsudku najvyššieho súdu. Daňové orgány v sťažovateľkinej kauze totiž interpretovali na prípad dopadajúce ustanovenia zákona o správe daní a zákona o dani z pridanej hodnoty ústavne konformným spôsobom, a preto v konaní o sťažovateľkinej žalobe podľa druhej hlavy piatej časti OSP konajúce súdy svojimi rozsudkami poskytli jej základnému právu na prieskum zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva ochranu v požadovanej kvalite. Vychádzajúc z už uvedeného, ako aj s prihliadnutím na to, že sťažovateľka v podstate ani neargumentovala porušením záruk spravodlivého procesu, nemohlo za žiadnych okolností dôjsť ani k porušeniu práva sťažovateľky na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Z týchto dôvodov ústavný súd sťažnosť sťažovateľky aj vo vzťahu k rozhodnutiu najvyššieho súdu odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

Keďže sťažnosť bola odmietnutá ako celok, ústavný súd sa ďalšími požiadavkami sťažovateľky nezaoberal.

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

V Košiciach 26. septembra 2013