



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Eleny Krajčovičovej a JUDr. Jarmily Urbancovej v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **B., s. r. o.**, so sídlom R., zastúpenej **JUDr. B.**, advokátom *Advokátskej kancelárie so sídlom H.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľ'stvu Slovenskej republiky**, so sídlom Nová 13, Banská bystrica pracovisko Žilina, Nám. A. Hlinku 1, Žilina, o preskúmanie rozhodnutí žalovaného z 23. júla 2003, číslo V/256/6033/2003/Kub, č. V/256/6032/2003/Kub a č. V/256/6031/2003/Kub, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline z 11. júna 2004, č. k. 25S/4/2003-80 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline z 11. júna 2004, č. 25S/4/2003-80 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne

o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného z 23. júla 2003, ktorými boli potvrdené rozhodnutia Daňového úradu v R.:

- č. 661/2200/26721/02/Pt-E/41 zo 16. apríla 2002 o dodatočnej dani z pridanej hodnoty za mesiace január a máj 1999 v sume 224.985 Sk (7.468,13 eura),
- č. 661/2200/26723/02/Pt-F/21 zo 16. apríla 2002 o zvýšení dane z pridanej hodnoty za január 1999 v sume 20.027 Sk (664,77 eura) a
- č. 661/2200/26724/02/Pt-F/22 zo 16. apríla 2002 o zvýšení dane z pridanej hodnoty za mesiac máj 1999 v sume 92.466 Sk (3.069,31 eura).

Krajský súd dospel k záveru, že žiadnymi dôkazmi nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že fakturované práce boli skutočne vykonané subjektmi, ktoré tieto práce fakturovali, teda že došlo k zdaniteľnému plneniu. Nepreukazujú to ani výpovede svedkov navrhnutých žalobcom, ktorí boli v daňovom konaní vypočutí. Podľa krajského súdu žalobca nesplnil zákonnú podmienku pre uplatnenie odpočtu – nedošlo k zdaniteľnému plneniu, a preto bol odpočet dane vykonaný v rozpore s § 20 zákona o dani z pridanej hodnoty. Daňové orgány zistili skutkový stav v dostatočnom rozsahu a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie žiadajúc, aby odvolací súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutia žalovaného z 23. júla 2003, ako aj rozhodnutia správcu dane zo 16. apríla 2002 a vec vráti správne orgánu na ďalšie konanie.

Podľa žalobkyne sú závery krajského súdu v rozpore so skutkovým stavom. Krajský súd neprihliadol na vady daňového konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť rozhodnutí (§ 250i ods. 3 OSP) napriek tomu, že na takéto vady bol povinný prihliadať z úradnej povinnosti. Takouto vadou podľa žalobcu je skutočnosť, že v preskúmvanej veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím bolo žalobcovi znemožnené preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane tak, ako to vyplýva z ustanovenia § 2 ods. 1, 2 a 8 a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení zmien a doplnkov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“), tzv. preukazná povinnosť daňových subjektov.

Ďalej žalobca namietal, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o hmotnoprávných právach a povinnostiach daňových subjektov. Až ukončením daňovej kontroly začína vyrubovacie konanie (§ 15 ods. 13 a § 44 zákona o správe daní

a poplatkov). V tomto konaní malo byť žalobcovi umožnené využiť a použiť všetky zákonom priznané práva a najmä malo byť vykonané dokazovanie podľa § 29 zákona o správe daní a poplatkov, vzhľadom na námietky voči záverom daňovej kontroly uvedené v protokole. Za daňové vyrubovacie prvostupňové konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane – vydanie prvostupňového rozhodnutia. Podľa žalobcu rozhodol žalovaný o jeho odvolaní bez jeho účasti. Žalobca sa teda nemal možnosť zúčastniť ani prvostupňového, ani odvolacieho konania, čím mu boli odňaté základné procesné práva v zmysle § 2 ods. 2 a 8 zákona o správe daní a poplatkov a bolo mu prakticky znemožnené preukázať skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie a vyrubenie dane (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Zároveň došlo aj k porušeniu ústavného práva podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Dôkazy použité v konaní boli získané v rozpore so zákonom (bez prítomnosti žalobcu, bez jeho vedomosti o ich vykonávaní, bez možnosti sa vyjadriť k spôsobu ich vykonania a ich obsahu), a teda ich nemožno vôbec použiť a prihliadať na ne. Preto podľa žalobcu je záver krajského súdu v úplnom rozpore s obsahom spisu.

Žalovaný správny orgán s poukazom na svoje vyjadrenie k žalobe z 08. marca 2004 navrhol rozsudok krajského súdu z 11. júna 2004, č. 25S/4/2003-80 potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) rozsudkom sp. zn. 1Sž-o-KS 216/2005 z 13. septembra 2006 napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 OSP potvrdil, keď vypořádajúc sa s námietkami žalobkyne vznesenými v odvolaní vychádzal z ustanovenia § 2 ods. 1, 2, 3 a 8, § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. s poukazom na to, že tretia časť zákona o správe daní a poplatkov – vyrubovacie konanie (§§ 38 až 45) neobsahuje ustanovenia upravujúce procesné postavenie účastníkov vyrubovacieho konania, ani ich procesné práva a povinnosti. Tieto sú obsiahnuté a upravené v § 15 Zákona o správe daní a poplatkov, najmä v ods. 5 a 6. V zmysle cit. ustanovení má daňový subjekt, okrem iného, právo byť prítomný pri rokovaní správcu dane s jeho zamestnancami, pri vypočúvaní svedkov a znalcov, klásť im otázky pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní, navrhovať dôkazy, nahliadať do zapožičaných dokladov u správcu dane, vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly, ako aj k spôsobu ich zistenia, môže žiadať, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia k dôkazom. Daňový subjekt môže vzniesť námietku proti postupu zamestnanca správcu dane, taktiež sa môže vyjadriť k doručenému, resp. prerokovávanému protokolu

o daňovej kontrole. Kedykoľvek v konaní je tiež daňový subjekt oprávnený nazerať do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností (§ 22 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov), môže v súlade s § 22 ods. 3 žiadať zo spisového materiálu overené odpisy.

Z obsahu spisu Krajského súdu v Žiline sp. zn. 25S/4/2003 a z pripojeného spisu žalovaného správneho orgánu najvyšší súd zistil, že žalobkyňu v odvolacom konaní zastupoval daňový poradca JUDr. J., ktorý aj spracoval odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom správcu dane zo 16. apríla 2002. Navrhol tiež doplnenie dokazovania o vypočutie označených svedkov (podanie z 20. mája 2003, zo 04. marca 2003). Daňový poradca sa ako zástupca žalobcu osobne zúčastnil ústneho pojednávania 12. februára 2003, kedy správca dane vypočul svedka Ing. J., riaditeľa sekcie výstavby Slovenských telekomunikácií, odštepny závod pre Stredné Slovensko; dňa 25. novembra 2002 pri výsluchu svedka J. – zamestnanca žalobcu. Tento svedok bol opätovne vypočutý 29. apríla 2003 v prítomnosti JUDr. H.. Vypočutí boli aj ďalší svedkovia navrhnutí žalobcom – J., R., Z., Ľ. Ž.. Zástupca žalobcu mal možnosť klásť svedkom otázky a toto právo využil. O úkonoch správcu dane bol včas písomne vyrozumý.

Najvyšší súd po preskúmaní spisu žalovaného dospel k záveru, že tvrdenie žalobkyne ohľadne absencie prvostupňového daňového konania je dôvodné, pričom žalovaný ako odvolací orgán po podaní odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom uložil správcovi dane doplniť daňové konanie (list z 11. marca 2003).

Vychádzajúc z ustanovenia § 48 ods. 2 veta druhá a štvrtá veta zákona o správe daní a poplatkov najvyšší súd uviedol, že žalobkyňa mohla a aj využila oprávnenie navrhovať dôkazy, klásť svedkom otázky, ako aj právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia. Aj keď až v odvolacom daňovom konaní, predsa mala žalobkyňa a jej zástupca možnosť uplatniť svoje procesné práva a podľa názoru najvyššieho súdu túto možnosť využila. Žalobkyni bolo umožnené preukázať všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, a preto jej námietky o porušení § 2 ods. 1, 2 a 8, § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov považoval najvyšší súd za nedôvodné a právne bezvýznamné pre rozhodnutie vo veci. Protichodné záujmy niektorých svedkov a žalobkyne neboli podľa názoru najvyššieho súdu dôkazom získaným v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). Najvyšší súd poukázal i na to, že svedkovia boli pred svojou výpoveďou náležite poučení podľa § 7, § 23 ods. 2, 3 zákona o správe daní a poplatkov, ako aj o možných následkoch podľa § 21 ods. 1 písm. b/ zákona o priestupkoch a § 122 Trestného zákona. Obsah ich odpovedí na kladené otázky je v zápisnici o ústnom

pojednávani zaznamenaný, pričom svedkovia i zástupca žalobcu zápisnicu bez výhrad podpísali.

Takto potom najvyšší súd v konaní sp. zn. 1SŽ-o-KS 216/2004 dospel k záveru, že žalobkyni sa nepodarilo preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty na vstupe podľa § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení zmien a doplnkov (účinného do 30. apríla 2004). Nepreukázala, že daň zaplatila platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie, nakoľko v konaní bolo zistené, že R.R. – T.T. a ani Agrodružstvo Sedliacka Dubová zdaniteľné plnenie – výkopové a zásypové zemné práce pre žalobcu neuskutočnili.

Podľa názoru najvyššieho súdu v preskúmvanej veci bol náležite zistený skutkový stav a rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, keď svojím rozsudkom z 11. júna 2004 č. 25S/4/2003-80 žalobu zamietol. Námietky žalobcu hodnotí odvolací súd ako skutkovo i právne bezvýznamné pre rozhodnutie vo veci. Žalobcom vyčítané porušenia procesných predpisov v daňovom konaní (absencia prvostupňového daňového konania) boli v odvolacom konaní žalovaným napravené, a preto ich odvolací súd nepovažuje za také vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP a neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na ich náhradu.

Tento rozsudok najvyššieho súdu napadla žalobkyňa sťažnosťou z 31. augusta 2006 na Ústavnom súde Slovenskej republiky namietajúc porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), porušenie základného práva na rovnosť v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, porušenie základného práva na prerokovanie veci v jej prítomnosti podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 1SŽ-o-KS 216/04, ako aj jeho rozsudkom v uvedenej veci z 13. septembra 2005. Argumentácia sťažovateľky sa týkala nezákonnosti procesného postupu daňových orgánov a nezákonnosti dôkazov, na ktorých boli založené ich závery, s ktorými sa krajský súd v rozsudku z 11. júna 2004 stotožnil a taktiež „účelového“ a „nelogického“ hodnotenia dôkazov v jej neprospech. Sťažovateľka výslovne namietala arbitrárnosť napádaného rozsudku najvyššieho súdu z 13. septembra 2005 v dôsledku absencie dostatočných a relevantných dôvodov,

na ktorých má byť založené súdne rozhodnutie v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) uznesením č. k. III. ÚS 153/07-22 z 29. mája 2007 prijal sťažnosť na konanie podľa § 25 ods. 3 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) a nálezom z 18. októbra 2007 č. k. III. ÚS 153/07-35 rozhodol, že základné právo spoločnosti B., s. r. o., podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sž-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005 porušené bolo; rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sž-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005 zrušil a vec vrátil Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie a rozhodnutie; Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky je povinný uhradiť trovy právneho zastúpenia spoločnosti B., s. r. o., v sume 6.888 Sk (slovom šesťtisícosemstoosemdesiatosem slovenských korún) na účet jej právneho zástupcu do 15 dní od právoplatnosti nálezu; sťažnosti spoločnosti B., s. r. o., vo zvyšnej časti nevyhoveli.

Vychádzajúc z čl. 142 ods. 1 ústavy a čl. 124 ústavy ústavný súd v odôvodnení svojho nálezu uviedol, že z ústavného vymedzenia postavenia a kompetencií všeobecných súdov a ústavného súdu v Slovenskej republike vyplýva, že preskúvanie zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosti rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, patrí v rozsahu ustanovenom zákonnými predpismi do právomoci všeobecných súdov. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto ústavný súd nie je oprávnený posudzovať správnosť skutkových a právnych názorov všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu (obdobne napr. III. ÚS 78/07), do jeho právomoci 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. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné

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).

Ďalej ústavný súd uviedol, že 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. 47 ods. 3, z čl. 48 ods. 2 ústavy a z čl. 6 dohovoru v súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“). Poukázal na to, že 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 podľa 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, III. ÚS 260/06). V zmysle judikatúry ESLP je potrebné vykladať pojmy „trestné obvinenie“ a „práva alebo záväzky občianskej povahy“, vymedzujúce rozsah aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru, autonómne od ich definovania v zmysle vnútroštátneho právneho poriadku členských štátov dohovoru. Prihliadajúc na výklad a aplikáciu uvedených pojmov v judikatúre ESLP dospel ústavný súd k záveru o aplikovateľnosti ustanovenia čl. 6 ods. 1 dohovoru na daný prípad, keďže predmetom konania bolo súdne preskúmanie rozhodnutí ohľadne nezanedbateľného zvýšenia daňového zaťaženia a uloženie sankčnej povinnosti v podobe zvýšenia dane vo výške 50 % dodatočne zistenej daňovej povinnosti sťažovateľky (napr. rozsudok Bendenoun proti Francúzku, 1994).

V tomto kontexte považoval ústavný súd za relevantné, že *daňový úrad založil svoje prvostupňové rozhodnutia zo 16. apríla 2002 dôvodoch, že daňový subjekt si uplatnil odpočet DPH na vstupe z došlej faktúry, ktorá vecne a časovo súvisela so zdaňovacím obdobím január*

1999. Na základe preverovania vykonaného PZ SR bolo zistené, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia uvedeného na predmetnej faktúre nedošlo. O uvedenom zistení bol Daňový úrad v R. informovaný listom O. v R. č. p. ORP-108/OKP-E-2001 zo dňa 12. júla 2001.

Uviedol, že správca dane, Daňový úrad v R. požiadal v zmysle § 16 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov Daňový úrad Dolný Kubín o prešetrenie uskutočnenia zdaniteľného plnenia uvedeného na predmetnej faktúre (dožiadanie č. j. 661/2200/15955/2002/Pt-N/4 zo dňa 04. februára 2002). Daňový úrad Dolný Kubín šetrením zistil, že daňový subjekt AGRODRUŽSTVO Sedliacka Dubová, DIČ: X. nevykonával zdaniteľné plnenie uvedené na predmetnej faktúre pre firmu B., s. r. o., R., a taktiež, že uvedenú faktúru nemá daňový subjekt v evidencii a platby za predmetnú faktúru nie sú zaevidované v pokladničnej knihe daňového subjektu AGRODRUŽSTVO Sedliacka Dubová. Túto skutočnosť osoby oprávnené za daňový subjekt AGRODRUŽSTVO Sedliacka Dubová, DIČ: X. konať uviedli do zápisnice o miestnom zisťovaní č. j. 657/2200/16127/2002/Sul zo dňa 07. marca 2002.

Na základe dožiadania vykonaného miestne príslušným daňovým úradom podľa hore uvedených skutočností bolo zistené, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia daňovým subjektom, ktorý predmetné faktúry vystavil, nedošlo. (...)

Daňový subjekt si uplatnil odpočet DPH na vstupe z došlých faktúr, ktoré vecne a časovo súviseli so zdaňovacím obdobím máj 1999. Predmetom došlých faktúr bolo uskutočnenie výkopových a zasýpacích prác v obci Zakamenné a v obci Novot' na základe zmlúv o dielo č. 19/98 bez dátumu uzavretia a zmluvy o dielo zo dňa 06. apríla 1999 uzatvorenej medzi objednávateľom B., s. r. o., R. a zhotoviteľom T. – R.R., Š., DIČ: X.. Správca dane, Daňový úrad v Ružomberk., požiadal v zmysle § 16 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov Daňový úrad Nové Mesto nad Váhom o prešetrenie uskutočnenia zdaniteľného plnenia uvedeného na predmetnej faktúre (dožiadanie č. j. 661/2200/31169/01/Jo-N/20 zo dňa 21. augusta 2001). Daňový úrad Nové Mesto nad Váhom šetrením zistil, že daňový subjekt, R.R., DIČ: X. nevykonával žiadne zdaniteľné plnenie pre firmu B., s. r. o. R.. Túto skutočnosť daňový subjekt R.R., DIČ: X. uviedol do zápisníc o ústnom pojednávaní č. j. 643/240/26860/99 zo dňa 02. júna 1999, 643/320/33337/00/Šle zo dňa 24. januára 2002 a 643/320/5589/01/Šle zo dňa 05. februára 2001.

Na základe dožiadania vykonaného miestne príslušným daňovým úradom podľa hore uvedených skutočností bolo zistené, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia daňovým subjektom, ktorý predmetné faktúry vystavil, nedošlo.

Ďalej ústavný súd v odôvodnení svojho nálezu zhrnul celý skutkový stav veci a uviedol, že sťažovateľka v odvolaniach proti rozhodnutiam daňového úradu prostredníctvom právneho zástupcu (daňového poradcu) namietala, že jej výdavky, na základe ktorých uplatnila nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, dokazujú listinné doklady, ktoré mal daňový úrad v rámci daňovej kontroly k dispozícii (zmluvy o dielo, súpis vykonaných prác a dodávok, účtovné a pokladničné doklady). Platba v hotovosti nebola v čase realizácie a prijatia predmetných plnení neštandardným postupom. Taktiež predložila čestné vyhlásenia bývalého predsedu Agrodružstva Sedliacka Dubová - Ing. R. a podnikateľa R.R. o vykonaní výkopových prác. Sťažovateľka namietala, že daňový úrad procesne pochybil, pretože nerešpektoval „*požiadavku, čo najúplnejšie zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane*“. Porušenie § 2 ods. 1, 3 a 6 a § 29 ods. 2, 4 a 6 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 511/1992 Zb. vytykala sťažovateľka daňovému úradu z dôvodu, že „*správca dane sa v napadnutom prvostupňovom rozhodnutí nevysporiadal s dôkazmi.*“ Na podporu svojich tvrdení navrhla (okrem označených listinných dôkazov) výsluch svedkov J. a Ing. J.. V priebehu odvolacieho konania predložila sťažovateľka ako dôkaz znalecký posudok znalca v odbore ekonomika a podnikanie, odvetvie daňovníctvo, Ing. G..

Daňové riaditeľstvo ako odvolací orgán považovalo za podstatné zistenia daňového úradu prostredníctvom dožiadaných daňových orgánov (Daňového úrad Dolný Kubín a Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom) podľa ktorých: „*Daňový úrad Dolný Kubín vykonal miestne zisťovanie u daňového subjektu Agrodružstvo Sedliacka Dubová 07. marca 2002, z ktorého bola spísaná zápisnica č. 657/2200/16127/2002/Sul zo dňa 07. marca 2002. Za daňový subjekt sa jednania zúčastnili Mgr. L. a p. M.. Zástupcovia, oprávnení za daňový subjekt konať, uviedli v zápisnici, že fa. č. 37/99 nie je v evidencii vyšlých faktúr, ani v knihe faktúr, v pokladničnej knihe platba za faktúru nie je a v evidencii nie sú ani pokladničné doklady.*“. Podľa odvolacieho orgánu: „*Z uvedeného vyplýva, že fa. č. 37/99 nebola vystavená daňovým subjektom Agrodružstvo Sedliacka Dubová o a úhradu za uvedení faktúru družstvo neobdržalo. (...)*

Podľa vyjadrenia Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom v odpovedi na dožiadanie list č. 643/2200/47099/01/Šle zo dňa 05. septembra 2001 správca dane určil rozhodnutím z úradnej moci posledné zdaňovacie obdobie máj 1999. Daňový úrad Nové Mesto nad Váhom

pri kontrole DPH zistil, že daňový subjekt nemá žiadnu účtovnú evidenciu, nekomunikuje so správcom dane. Daňový subjekt nikdy nemal žiadne výrobné stroje, mechanizmy, nevlastnil žiadne priestory (ani prenajaté), nemal žiadnych zamestnancov.“ Podľa daňového riaditeľstva: „Na základe týchto zistených skutočností odvolací orgán má za to, že predmetné výkopové a zásypové práce pre firmu B., s. r. o., neboli p. R.R. – T.T., vykonané.“

Pokiaľ ide o listinné dôkazy, na ktoré poukazovala sťažovateľka, odvolací daňový orgán uviedol, že nespochybňuje náležitosti a kompletnosť sťažovateľkou predložených účtovných a daňových dokladov z hľadiska požiadaviek stanovených zákonom č. 511/1992 Zb. (preto považovala za neopodstatnené predloženie znaleckého posudku súdnej znalkyne k tejto otázke), no vzhľadom na už uvedené zistenia podľa jej záveru nezodpovedajú tieto doklady skutočnosti, t. j. fakturované práce neboli vykonané tými dodávateľmi, ktorí doklady vystavili. Na základe návrhov sťažovateľky boli v prítomnosti jej právneho zástupcu vypočutí vo veci viacerí svedkovia (J. D. - opakovane, Ing. J. V., J. Z., R. Č., Z. N., L. Ž.), ktorí však podľa záverov daňového riaditeľstva *„vo svojich výpovediach nepotvrdili a ani neobjasnili, že predmetné zemné práce boli vykonané daňovými subjektmi“*.

Na základe uvedených skutočností odvolací daňový orgán s poukazom na § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. konštatoval, že sťažovateľka neuniesla v konaní dôkazné bremeno ohľadne vierohodnosti evidencií a záznamov vedených ňou ako daňovým subjektom a napadnuté prvostupňové rozhodnutia (platobné výmery daňového úradu zo 16. apríla 2002) potvrdil.

V žalobe z 08. októbra 2003 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňového riaditeľstva z 23. júla 2003 sťažovateľka zopakovala svoju argumentáciu uvedenú už v odvolaní ohľadne preukázania jej nárokov listinnými dokladmi, ktoré mal daňový úrad v rámci daňovej kontroly k dispozícii, a svedectvami J. a Ing. J.. Argumentáciu rozšírila o poukázanie na tie časti výpovedí vypočutých svedkov (J. D., Ing. J. V., J. Z., R. Č., Z. N. a L. Ž.), ktoré podľa jej názoru taktiež svedčili v prospech záveru, že výkopové práce boli realizované Agrodružstvom Sedliacka Dubová a podnikateľom R.R. – T.T.. Rozsah námietok v porovnaní s odvolaním sťažovateľka nezmenila. Opätovne namietala, že daňové orgány si nespĺnili zákonnú povinnosť zistiť skutkový stav čo najúplnejšie a nevysporiadali sa s dôkazmi svedčiacimi v jej prospech. Na pojednávaní vedenom krajským súdom 21. júna 2004 právna zástupkyňa sťažovateľky v tejto súvislosti uviedla: *„tak ako už bolo uvedené referujúcim sudcom, správny orgán sa opieral o tú skutočnosť, že druhé zmluvné strany vo vzťahu k žalobcovi si nespĺnili svoju zákonnú povinnosť, že tieto doklady, o ktoré sa opiera žalobca, nemajú uvedené vo svojom účtovníctve. Máme za to, že nesplnenie si povinnosti*

jednej zmluvnej strany nezakladá porušenie zákonnej povinnosti druhej zmluvnej strany, v tomto prípade žalobcu (...) Máme za to, že rozhodnutia boli vydané v rozpore so zásadami daňového konania. Neboli vzaté v úvahu všetky dôkazy predkladané daňovým subjektom a máme za to, že správny orgán mal prihliadnuť na všetky tieto skutočnosti, ktoré boli v daňovom konaní uvádzané.“ Právna zástupkyňa sťažovateľky nemala návrhy na doplnenie dokazovania.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku č. k. 25S/4/2003-80 z 11. júna 2004, ktorým žalobu zamietol, okrem iného uviedol: „*Žalobca v konaní pred správnymi orgánmi v žalobe a ani pred krajským súdom neprodukoval iné dôkazy, ktoré súvisia s jednotlivými faktúrami, a to súpis jednotlivých prác, prípadne stavebný denník, v ktorých by bol uvedený rozsah vykonaných prác, ktoré sa k jednotlivým faktúram viažu. Tieto skutočnosti nepreukazujú ani znalecký posudok č. 03/2002, ktorý vypracovala Ing. G..*

Z obsahu správneho spisu krajský súd dospel k záveru, že žiadnymi dôkazmi nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že fakturované práce boli aj skutočne vykonané subjektmi, ktoré tieto fakturovali, teda že došlo k zdaniteľnému plneniu. Tieto skutočnosti nepreukazujú ani výpovede svedkov navrhnutých žalobcom, ktorí boli vypočutí v daňovom konaní. Žalobca nespĺnil zákonnú podmienku (nedošlo k zdaniteľnému plneniu), a preto odpočet dane bol vykonaný v rozpore s ustanovením § 20 zákona o DPH.“

V odvolaní podanom proti rozsudku krajského súdu sťažovateľka prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu namietala, že konanie vedené daňovými orgánmi malo nedostatky, ktoré mohli mať podstatný vplyv na rozhodnutie vo veci, pretože po skončení daňovej kontroly nevykonal daňový úrad v rámci vyrubovacieho konania dokazovanie procesne relevantným spôsobom a daňové riaditeľstvo rozhodlo v odvolacom konaní bez sťažovateľkinej účasti, čím jej bolo znemožnené využiť svoje procesné práva a splniť si svoju zákonnú povinnosť preukázať skutočnosti rozhodné pre správne vyrubenie dane (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Pokiaľ ide o druhú sťažovateľkinu námietku ústavný súd uviedol, že, táto bola procesného charakteru a týkala sa zákonnosti dôkazov, ktoré boli podľa nej základom pre skutkové závery daňových orgánov. Sťažovateľka napadla konkrétne miestne zisťovania u daňového subjektu Agrodružstvo Sedliacka Dubová (na základe dožiadania daňového úradu), vykonané Daňovým úradom Dolný Kubín 10. mája 1999 a 09. januára 2001, trestné stíhanie vedené v súvislosti s predmetnou vecou Okresným úradom vyšetrovania Policajného zboru v R. a výsledky kontroly cestnej dane a DPH daňového subjektu Agrodružstvo

Sedliacka Dubová za obdobie rokov 1998 až 2000. Na uvedené dôkazy nebolo podľa nej možné prihliadať, pretože boli získané, resp. v sťažovateľkinej veci použité nezákonne. Nezákonnosť spočíva podľa sťažovateľky v tom, že *„všetky uvedené dôkazy boli vykonané bez akejkoľvek našej vedomosti a nemohli sme sa vyjadriť k spôsobu ich vykonania a ani k ich obsahu“*.

Pokiaľ ide o meritum veci, sťažovateľka namietala, že skutkové závery krajského súdu, na ktorých je založené právne posúdenie veci, sú v rozpore s obsahom administratívneho spisu. Sťažovateľka uviedla, že listinné dôkazy, ktoré podľa krajského súdu *„neprodukovala“* a ktoré súvisia s jednotlivými faktúrami, *„a to súpis jednotlivých prác, prípadne stavebný denník, v ktorých by bol uvedený rozsah vykonaných prác“*, sú obsiahnuté v predložennom znaleckom posudku znalkyne v odbore ekonomika a podnikanie, odvetvie daňovníctvo, Ing. G.. Uviedla, že daňové orgány ani krajský súd sa nevysporiadali s dôkazmi, ktoré svedčia v jej prospech. V tejto súvislosti poukázala na písomné čestné vyhlásenia bývalého predsedu Agrodružstva Sedliacka Dubová Ing. R. a podnikateľa R.R. a na svedeckú výpoveď Ing. J.. Sťažovateľka namietala, že skutkové zistenia, na ktorých sú založené rozhodnutia žalovaného daňového riaditeľstva a aj napádaný rozsudok krajského súdu, *„že naši subdodávatelia účtovné doklady vo svojej účtovnej evidencii nemajú zaevidované“*, nie sú priamym dôkazom, že k vykonaniu predmetných prác z ich strany skutočne nedošlo. V tejto súvislosti tvrdila, že Ing. R. odviedol DPH zaplatenú sťažovateľkou spolu s cenou za fakturované výkopové práce v obci Novotš.

K rozhodnutí najvyššieho súdu ústavný súd v odôvodnení svojho nálezu uviedol, že najvyšší súd prerokoval vec na verejnom pojednávaní za prítomnosti právneho zástupcu sťažovateľky. V odôvodnení rozsudku sp. zn. 1Sž-o-KS 216/2004 z 13. septembra 2005, ktorým potvrdil napadnutý rozsudok krajského súdu z 11. júna 2004, uviedol: *„(...) Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu námietok uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť.*

Z ustanovenia § 2 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení zmien a doplnkov (ďalej len „Zákon o správe daní a poplatkov“) vyplýva, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a zároveň sa zachovávajú práva a právom chránené záujmy daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane postupuje v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, pričom použije prostriedky najmenej

zaťažujúce daňový subjekt, avšak tak, aby mohla byť daň správne vyrubená a vybratá. Zohľadní všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo.

Spolupráca daňového subjektu so správcom dane je jeho právom i povinnosťou (§ 2 ods. 8 Zákona o správe daní a poplatkov).

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 Zákona o správe daní a poplatkov).

Tretia časť Zákona o správe daní a poplatkov (§§ 38 až 45) - vyrubovacie konanie neobsahuje ustanovenia upravujúce procesné postavenie účastníkov vyrubovacieho konania, ani ich procesné práva a povinnosti. Tieto sú obsiahnuté a upravené v § 15 Zákona o správe daní a poplatkov, najmä v ods. 5 a 6. V zmysle cit. ustanovení má daňový subjekt, okrem iného, právo byť prítomný pri rokovaní správcu dane s jeho zamestnancami, pri vypočúvaní svedkov a znalcov, klásť im otázky pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní, navrhovať dôkazy, nahliadať do zapožičaných dokladov u správcu dane, vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly, ako aj k spôsobu ich zistenia, môže žiadať, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia k dôkazom. Daňový subjekt môže vzniesť námietku proti postupu zamestnanca správcu dane, taktiež sa môže vyjadriť k doručenému, resp. prerokovávanému protokolu o daňovej kontrole. Kedykoľvek v konaní je tiež daňový subjekt oprávnený nazeráť do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností (§ 22 ods. 1 Zákona o správe daní a poplatkov), môže v súlade s § 22 ods. 3 žiadať zo spisového materiálu overené odpisy.

Zo spisu Krajského súdu v Žiline sp. zn. 25S/4/2003 a z pripojeného spisu žalovaného správneho orgánu odvolací súd zistil, že žalobcu v odvolacom konaní zastupoval daňový poradca JUDr. J., ktorý aj spracoval odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom správcu dane zo 16. apríla 2002. Navrhol tiež doplnenie dokazovania o vypočítanie označených svedkov (podanie z 20. mája 2003, zo 04. marca 2003). Daňový poradca sa ako zástupca žalobcu osobne zúčastnil ústneho pojednávania 12. februára 2003, kedy správca dane vypočul svedka Ing. J., riaditeľa sekcie výstavby Slovenských telekomunikácií, odštepny závod pre Stredné Slovensko dňa 25. novembra 2002 pri výsluchu svedka J. - zamestnanca žalobcu. Tento svedok bol opätovne vypočutý 29. apríla 2003 v prítomnosti JUDr. H.. Vypočutí boli aj ďalší svedkovia navrhnutí žalobcom – J., R., Z., L. Ž.. Zástupca žalobcu mal možnosť klásť svedkom otázky a toto právo využil. O úkonoch správcu dane bol včas písomne vyrozumený.

Odvolací súd po preskúmaní spisu žalovaného dospel k záveru, že tvrdenie žalobcu ohľadne absencie prvostupňového daňového konania je dôvodné.

Žalovaný ako odvolací orgán po podaní odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom uložil správcovi dane doplniť daňové konanie (list z 11. marca 2003).

V zmysle § 48 ods. 2 veta druhá a štvrtá veta zákona o správe daní a poplatkov odvolací orgán pri rozhodovaní o odvolaní môže prihliadnuť na nové skutkové i právne okolnosti, ktoré vyšli najavo v odvolacom konaní, aj keď ich odvolávajúci neuplatnil, môže tiež doplniť daňové konanie, odstraňovať chyby tohto konania alebo to uloží vykonať správcovi dane.

Žalobca teda mohol a aj využil oprávnenie navrhovať dôkazy, klásť svedkom otázky, ako aj právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia. Aj keď až v odvolacom konaní, predsa mal žalobca a jeho zástupca možnosť uplatniť svoje procesné práva a podľa názoru odvolacieho súdu túto možnosť využil. Žalobcovi bolo umožnené preukázať všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane v zmysle § 29 ods. 8 Zákona o správe daní a poplatkov, a preto jeho námietky o porušení § 2 ods. 1, 2 a 8, § 29 ods. 8 Zákona o správe daní a poplatkov považuje odvolací súd za nedôvodné a právne bezvýznamné pre rozhodnutie vo veci. Protichodné záujmy niektorých svedkov a žalobcu nie sú podľa názoru odvolacieho súdu dôkazom získaným v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). Svedkovia boli pred svojou výpoveďou náležite poučení podľa § 7, § 23 ods. 2, 3 zákona o správe daní a poplatkov, ako aj o možných následkoch podľa § 21 ods. 1 písm. b/ Zákona o priestupkoch a § 122 Trestného zákona. Obsah ich odpovedí na kladené otázky je v zápisnici o ústnom pojednávaní zaznamenaný, pričom svedkovia i zástupca žalobcu zápisnicu bez výhrad podpísali.

Odvolací súd dospel k záveru, že žalobcovi sa nepodarilo preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty na vstupe podľa § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení zmien a doplnkov. Nepreukázal, že daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie, nakoľko v konaní bolo zistené, že R.R. - T. Nové Mesto nad Váhom a Agrodružstvo Sedliacka Dubová zdaniteľné plnenie - výkopové a zásypové zemné práce pre žalobcu neuskutočnili.

Podľa názoru odvolacieho súdu v preskúmvanej veci bol náležite zistený skutkový stav a rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom. Nepochybil preto prvostupňový súd, keď svojím rozsudkom z 11. júna 2004 č. 25S/4/2003-80 žalobu zamietol. Námietky žalobcu hodnotí odvolací súd ako skutkovo i právne bezvýznamné pre rozhodnutie vo veci. Žalobcom

vyčítané porušenia procesných predpisov v daňovom konaní (absencia prvostupňového daňového konania) boli v odvolacom konaní žalovaným napravené, a preto ich odvolací súd nepovažuje za také vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Vzhlľadom na uvedené skutočnosti dospel odvolací súd k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Žiline z 11. júna 2004 č. 25S/4/2003-80 je vecne správny, a preto ho podľa § 219 OSP.(...)“

Prihliadajúc na uvedené zistenia o priebehu a výsledku konania v sťažovateľkinej veci a na obsah námietok sťažovateľky vznesených v sťažnosti podľa čl. 127 ústavy dospel ústavný súd k záveru, že najvyšší súd sa v napádanom rozsudku z 13. septembra 2005 **vysporiadal** s procesnými námietkami sťažovateľky ohľadne absencie dokazovania, nemožnosti uplatniť procesné práva účastníka konania a nezákonnosti vykonaných dôkazov **ústavne konformným spôsobom.**

Ústavný súd uviedol, že zmyslom procesných garancií vyplývajúcich z ustanovení čl. 47 ods. 3, z čl. 48 ods. 2 ústavy a z čl. 6 dohovoru je zabezpečiť, aby bola účastníkovi konania, na ktoré sa tieto garancie vzťahujú, poskytnutá zo strany príslušného orgánu verejnej moci rozumná a dostatočná možnosť uplatniť svoj vplyv na priebeh a výsledok konania využitím svojich procesných práv za podmienok, ktoré ho nestavajú do podstatne nevýhodnejšej pozície v porovnaní s druhým účastníkom konania.

Procesný postup orgánu verejnej moci by predstavoval protiústavný zásah do označených základných práv (resp. práv zaručených dohovorom), ak by účastníkovi konania objektívne znemožnil využiť jeho oprávnenia byť prítomný pri prerokovaní veci (vrátane dokazovania), predložiť argumentáciu na podporu svojich stanovísk, vznášať námietky a návrhy, navrhovať a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení, vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, klásť svedkom otázky, využívať právnu pomoc v konaní, alebo uplatniť opravné prostriedky, a z hľadiska konania ako celku by tým postavil niektorého z účastníkov do podstatne nevýhodnejšej pozície.

Pokiaľ však procesný postup orgánu verejnej moci objektívne poskytol účastníkovi konania priestor uplatniť tieto procesné práva, no ten ich bez dôvodu hodného osobného zreteľa nevyužil (prípadne nevyužil v plnom rozsahu), nemožno dospieť k záveru, že došlo k porušeniu jeho základných práv na súdnu ochranu, na rovnosť v konaní, alebo

na prerokovanie veci v jeho prítomnosti, prípadne k porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie.

Ústavný súd konštatoval, že najvyšší súd neakceptoval procesné námietky sťažovateľky konštatujúc, že jej nebolo umožnené uplatniť svoje procesné práva (navrhovať dôkazy, klásť svedkom otázky, ako aj právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zisteniam), aj keď až v odvolacom konaní. Poukázal pri tom na skutočnosť, že daňové riaditeľstvo ako odvolací orgán po podaní odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom uložilo daňovému úradu doplniť dokazovanie, v rámci ktorého sťažovateľku zastupoval daňový poradca JUDr. J., ktorý aj spracoval odvolania, navrhol tiež doplnenie dokazovania o vypočutie označených svedkov, pri výsluchu ktorých bol prítomný. O úkonoch správca dane bol včas písomne vyzoomený.

Sťažovateľka dosiahla na základe využitia opravného prostriedku nápravu procesného pochybenia daňového úradu v prvostupňovom konaní vo vzťahu k namietanej absencii procesne relevantného dokazovania. Pokiaľ by ústavný súd na túto skutočnosť neprihliadol, poprel by účel a zmysel opravných prostriedkov v konaní, ktorým je okrem iného náprava procesných pochybení vo veci konajúcich orgánov verejnej moci.

Pokiaľ ide o sťažovateľkou namietanú nezákonnosť dôkazov, na ktorých sú založené skutkové závery daňových orgánov, krajského súdu a najvyššieho súdu, ústavný súd konštatoval, že odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu v časti poukazujúcej na sťažovateľkinu možnosť uplatniť svoje procesné práva (navrhovať dôkazy, vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zisteniam) v priebehu vykonávaného dokazovania, dáva dostatočnú odpoveď aj na túto námietku.

Rozhodnutia daňového riaditeľstva z 23. júla 2003 boli založené na výsledkoch miestneho zisťovania dožiadaného Daňového úradu Dolný Kubín „u daňového subjektu *Agrodružstvo Sedliacka Dubová* dňa 07. marca 2002, z ktorého bola spísaná zápisnica č. 657/2200/16127/2002/Sul zo dňa 07. marca 2002. (...) *Zástupcovia, oprávnení za daňový subjekt konať, uviedli v zápisnici, že fa. č. 37/99 nie je v evidencii vyšlých faktúr, ani v knihe faktúr, v pokladničnej knihe platba za faktúru nie je a v evidencii nie sú ani pokladničné doklady*“, a na výsledkoch miestneho zisťovania dožiadaného Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom: „*Podľa vyjadrenia Daňového úradu Dolný Kubín v odpovedi na dožiadanie list č. 643/2200/47099/01/Šle zo dňa 05. septembra 2001 správca dane určil rozhodnutím z úradnej moci posledné zdaňovacie obdobie máj 1999. Daňového úradu nové Mesto nad Váhom pri kontrole DPH zistil, že daňový subjekt nemá žiadnu účtovnú evidenciu,*

nekomunikuje so správcom dane. Daňový subjekt nikdy nemal žiadne výrobné stroje, mechanizmy, nevlastnil žiadne priestory (ani prenajaté), nemal žiadnych zamestnancov.“

Citujúc ustanovenie § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého 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. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim, ústavný súd uzavrel, že v zmysle uvedeného ustanovenia mohli daňové orgány v sťažovateľkinej veci na uvedené zistenia v rámci dokazovania lege artis prihliadať. Pokiaľ sa sťažovateľka domnievala, že spôsob, ktorým boli získané, je nezákonný, mohla túto námietku vzniesť v priebehu konania, rovnako mohla navrhnúť výsluch osôb, ktoré boli dožiadanými daňovými úradmi vypočuté, s tým, že chce byť pri výsluchu prítomná a chce položiť svedkom otázky. Sťažovateľka však nezákonnosť dôkazov zabezpečených 07. marca 2002 prostredníctvom Daňového úradu Dolný Kubín a 05. septembra 2001 prostredníctvom Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom v konaní pred daňovými orgánmi ani v konaní pred krajským súdom nenapadla. V priebehu konania nespochybňovala tieto skutkové zistenia, naopak, namietala, že z ich obsahu nemožno vyvodiť závery, ku ktorým daňové riaditeľstvo a krajský súd dospeli. Svedčí o tom vyjadrenie právnej zástupkyne sťažovateľky na pojednávaní vedenom krajským súdom 21. júna 2004: *„správny orgán sa opiera o tú skutočnosť, že druhé zmluvné strany vo vzťahu k žalobcovi si nesplnili svoju zákonnú povinnosť, že tieto doklady, o ktoré sa opiera žalobca, nemajú uvedené vo svojom účtovníctve. Máme za to, že nesplnenie si povinnosti jednej zmluvnej strany nezakladá porušenie zákonnej povinnosti druhej zmluvnej strany, v tomto prípade žalobcu“*, ako aj námietka sťažovateľky v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 11. júna 2004, podľa ktorého skutkové zistenia, na ktorých sú založené rozhodnutia žalovaného daňového riaditeľstva a aj napádaný rozsudok krajského súdu, *„že naši subdodávatelia účtovné doklady vo svojej účtovnej evidencii nemajú zaevidované“*, nie sú priamym dôkazom, že k vykonaniu predmetných prác z ich strany skutočne nedošlo. V odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 11. júna 2004 napadla sťažovateľka nezákonnosť výsluchov niektorých svedkov (realizovaných 10. mája 1999 a 09. januára 2001), napádané rozhodnutia daňového riaditeľstva a krajského súdu však neboli založené na týchto dôkazoch, ako to vyplýva z ich odôvodnení.

Vzhľadom na tieto skutočnosti ústavný súd sťažnosti v tejto časti nevyhovel (bod 4.výrokovej časti nálezu).

Ďalej ústavný súd konštatoval, že pokiaľ ide o skutkové a právne posúdenie veci samej, uviedla sťažovateľka v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 11. júna 2004 viacero konkrétnych argumentov, na základe ktorých namietala, že skutkové závery krajského súdu, na ktorých je založené jeho právne posúdenie veci, sú v rozpore s obsahom administratívneho spisu a že daňové orgány ani krajský súd sa nevysporiadali s dôkazmi, ktoré svedčia v jej prospech.

Ústavný súd k tomuto citoval ustanovenie § 157 ods. 2 OSP, podľa ktorého *v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil; súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé*, a uviedol, že v súlade s uvedenými ustanoveniami OSP je teda povinnosťou všeobecného súdu uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založil. Dostatočnosť a relevantnosť týchto dôvodov sa musí týkať tak skutkovej, ako i právnej stránky rozhodnutia (napr. III. ÚS 328/05).

Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd citovaným ustanovením dostatočne neriadil. V odôvodnení svojho rozsudku sp. zn. 1Sž-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005 sa vo vzťahu k námietkam odvolania týkajúcim sa merita veci sústredil iba na konštatovanie svojho záveru: *„že žalobcovi sa nepodarilo preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty na vstupe podľa § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení zmien a doplnkov. Nepreukázal, že daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie, nakoľko v konaní bolo zistené, že R.R. - T. Nové Mesto nad Váhom ani Agrodružstvo Sedliacka Dubová zdaniteľné plnenie - výkopové a zásypové zemné práce pre žalobcu neuskutočnili.*

Podľa názoru odvolacieho súdu v preskúmvanej veci bol náležite zistený skutkový stav a rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom. Nepochybil preto prvostupňový súd,

keď svojím rozsudkom z 11. júna 2004 č. 25S/4/2003-80 žalobu zamietol. Námietky žalobcu hodnotí odvolací súd ako skutkovo i právne bezvýznamné pre rozhodnutie vo veci.“

Ústavný súd však ustálil, že pokiaľ najvyšší súd v odôvodnení svojho rozsudku neuviedol, (hoci aj poukázaním na konkrétnu časť odôvodnenia preskúmaného rozsudku súdu prvého stupňa), o aké skutkové zistenia a právne úvahy svoj záver oprel a z akých dôvodov považoval argumentáciu sťažovateľky za „*skutkovo i právne bezvýznamnú*“, postupoval nedôsledne a porušil základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu, zahŕňajúce právo na spravodlivý proces, súčasťou ktorého je 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 (obdobne napr. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 119/03, III. ÚS 116/06).

V dôsledku uvedených skutočností ústavný súd konštatoval, že napadnuté rozhodnutie svojimi účinkami porušilo základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu a spravodlivé súdne konanie (čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru). Vzhľadom na to, že ústavný súd považuje rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 1Sž-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005 za rozporný s ústavnými princípmi spravodlivého procesu, bolo potrebné rozhodnúť o porušení označených práv sťažovateľky tak, ako je uvedené v prvom bode výrokovej časti tohto nálezu.

Po zrušení rozsudku najvyššieho súdu ústavným súdom sa vec vrátila opäť do štádia odvolacieho konania pred najvyšším súdom. Najvyšší súd Slovenskej republiky súc viazaný právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky vysloveným v danej veci, opätovne preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobkyne (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nemožno priznať úspech.

Pokiaľ ide o medze zasahovania ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ústavný súd vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že mu neprislúcha hodnotiť správnosť skutkových záverov či právneho posúdenia veci všeobecnými súdmi, pretože nie je prieskumným súdom, nadriadeným súdom

a ani ochrancom zákonnosti. Súdna moc je v Slovenskej republike rozdelená medzi všeobecné súdy a ústavný súd, čo vyplýva aj z vnútornej štruktúry ústavy (siedma hlava má dva oddiely prvý upravuje ústavné súdnictvo a druhý všeobecné súdnictvo). K organizácii súdnej moci ústavný súd okrem iného uviedol, že ide o dva samostatné, navzájom jeden od druhého nezávislé, procesne uzavreté systémy výkonu súdnictva, pre každý z nich s osobitne vymedzeným poslaním a osobitnou rozhodovacou právomocou (II. ÚS 1/95, I. ÚS 177/08).

Pri uplatňovaní svojej právomoci nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti ústavný súd nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Sú to teda všeobecné súdy, ktorým ako „pánom zákonov“ prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Táto ochrana sa prejavuje v tom, že všeobecný súd odpovedá na konkrétne námietky účastníka konania, keď jasne a zrozumiteľne dá odpoveď na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Ústavný súd pripomína, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (obdobne I. ÚS 241/07). Rovnako Európsky súd pre ľudské práva pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú. Článok 6 ods. 1 dohovoru však nemožno chápať tak, že vyžaduje podrobnú odpoveď na každý argument, pričom odvolací súd sa pri zamietnutí odvolania môže obmedziť na prevzatie odôvodnenia nižšieho súdu (García Ruiz proti Španielsku z 21. januára 1999).

V správnom súdnictve prejednávajú súdy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal **zákonnosť** tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Tak ako vyplýva z konštatovanej judikatúry v správnom súdnictve (bližšie k tomu napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžo/150/2009), konanie na správnom súde nie je pokračovaním správneho konania. Pre správny súd je rozhodujúci skutkový stav zistený správnym orgánom. Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať

„zákonnosť“ ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Inými slovami povedané, treba vziať do úvahy, že správny súd „nie je súdom skutkovým“, ale je súdom, ktorý zásadne posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy.

Správny súd pri prekúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v konkrétnej právnej veci sa v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádza, nie sú pochybné, najmä vôli prameňu, z ktorých pochádzajú alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správny orgán dospel. Správny súd pri preskúmaní zákonnosti správneho rozhodnutia a postupu správneho orgánu posudzuje, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis.

Vychádzajúc zo zhora uvedeného ako aj z obsahu podaného odvolania treba uviesť, že so všetkými právne relevantnými námietkami žalobkyne sa vo svojom rozhodnutí vypořiadal ústavný súd v časti, ktorou sťažnosť žalobkyne nevyhovela.

S poukazom na obsah spisového materiálu najvyšší súd zhodne s o závermi ústavného súdu súc tiež viazaný jeho právnym názorom musí konštatovať, že daňové orgány v daňovom konaní založili svoje rozhodnutie na dostatočných dôkazoch, ktoré nemožno považovať za nezákonné, resp. vykonané v rozpore so zákonom, ako sa mylne domnieva žalobkyňa. Ako uzavrel ústavný súd daňové orgány mohli v danej veci na výsledky miestneho zisťovania dožiadaného Daňového úradu Dolný Kubín a Daňového orgánu Nové Mesto nad Váhom prihliadať v rámci dokazovania lege artis a ak sa žalobkyňa domnievala, že spôsob, ktorým boli získané, je nezákonný, mohla túto námietku vzniesť v priebehu konania, rovnako mohla navrhnúť výsluch osôb, ktoré boli dožiadanými daňovými úradmi vypočuté, s tým, že chce byť pri výsluchu prítomná a chce položiť svedkom otázky. Žalobkyňa však nezákonnosť dôkazov zabezpečených 07. marca 2002 prostredníctvom Daňového úradu Dolný Kubín a 05. septembra 2001 prostredníctvom Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom v konaní pred daňovými orgánmi ani v konaní pred krajským súdom nenapadla. V priebehu konania nespochybňovala tieto skutkové zistenia, naopak, namietala, že z ich obsahu nemožno vyvodit' závery, ku ktorým daňové riaditeľstvo a krajský súd dospeli. Napokon aj ústavný súd

konštatoval, že najvyšší súd sa v napádanom rozsudku z 13. septembra 2005 vysporiadal s procesnými námietkami sťažovateľky ohľadne absencie dokazovania, nemožnosti uplatniť procesné práva účastníka konania a nezákonnosti vykonaných dôkazov ústavne konformným spôsobom.

Ak ústavný súd konštatoval, že „*pokiaľ ide o skutkové a právne posúdenie veci samej, uviedla žalobkyňa v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 11. júna 2004 viacero konkrétnych argumentov, na základe ktorých namietala, že skutkové závery krajského súdu, na ktorých je založené jeho právne posúdenie veci, sú v rozpore s obsahom administratívneho spisu a že daňové orgány ani krajský súd sa nevysporiadali s dôkazmi, ktoré svedčia v jej prospech, a ustálil, že pokiaľ najvyšší súd v odôvodnení svojho rozsudku neuviedol, (hoci aj poukázaním na konkrétnu časť odôvodnenia preskúmaného rozsudku súdu prvého stupňa), o aké skutkové zistenia a právne úvahy svoj záver oprel a z akých dôvodov považoval argumentáciu sťažovateľky za „skutkovo i právne bezvýznamnú“, postupoval nedôsledne a porušil základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu, zahŕňajúce právo na spravodlivý proces, súčasťou ktorého je 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“, nemožno opomenúť, že žalobkyňa vo svojom odvolaní iné zásadné námietky okrem tých, že „závery krajského súdu, že žalobkyňa neprodukovala žiadne iné dôkazy, ktoré súvisia s jednotlivými faktúrami, a to súpis jednotlivých prác, prípadne stavebný denník, v ktorých by bol uvedený rozsah uvedených prác, z čoho vyvodil, že nepreukázala uskutočnenie zdaniteľného plnenia podľa § 20 zákona o DPH a tiež konštatoval, že daňové orgány v tejto veci dostatočne zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia, považuje za nesprávne, pretože nielenže nemajú oporu skutkovom stave, ale sú s ním v rozpore, že krajský súd neprihliadal na vady daňového konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia podľa § 250i ods. 3 OSP, a to, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, za daňové – vyrubovacie prvostupňové konanie, nemožno považovať jediný úkon správcu dane, a to vydanie prvostupňového rozhodnutia, že dôkazy boli vykonané v rozpore so zákonom nemožno ich použiť a na ne vôbec prihliadať a že záver krajského súdu o nepreukázanosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia nemá podklad ani v zistení, že jej subdodávatelia účtovné doklady vo svojej účtovnej evidencii nemajú zaevidované“, neuvádza.*

Žalobkyňa napriek námietkam uvedeným v odvolaní nepredložila nijaké nové dôkazy a skutočnosti s ktorými by sa neboli vypořádali už daňové orgány a krajský súd, keď podľa názoru najvyššieho súdu iba spochybňovanie vykonaných dôkazov je v tomto smere nepostačujúce, keď aj nezákonnosť dôkazov vykonaných v daňovom konaní bola jednoznačne vyvrátená. Podľa názoru najvyššieho súdu bolo už v samotnom daňovom konaní dostatočne preukázané, že R.R. - T. Nové Mesto nad Váhom a Agrodružstvo Sedliacka Dubová preukazateľne neuskutočnili pre žalobkyňu zdaniteľné plnenie - výkopové a zásypové zemné práce, aby žalobkyňa daň platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie, zaplatila. Tým žalobkyňa nevedela preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty na vstupe podľa § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení zmien a doplnkov. Opätovne možno poukázať na skutočnosť, že žalobkyňa v odvolacom daňovom konaní bola zastúpená daňovým poradcom JUDr. J., ktorý aj spracoval odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom správcu dane zo 16. apríla 2002 a navrhol doplnenie dokazovania o vypočutie svedkov (podanie z 20. mája 2003, zo 04. marca 2003). Daňový poradca sa ako zástupca žalobkyne osobne zúčastnil ústneho pojednávania 12. februára 2003, kedy správca dane vypočul svedka Ing. J., riaditeľa sekcie výstavby Slovenských telekomunikácií, odštepny závod pre Stredné Slovensko dňa 25. novembra 2002 pri výsluchu svedka zamestnanca žalobkyne J., tento svedok bol opätovne vypočutý 29. apríla 2003 v prítomnosti JUDr. J.H. a vypočutí boli aj ďalší svedkovia navrhnutí žalobkyňou – J., R., Z., Ľ. Ž.. Žiaden z nich však, ako je citované vyššie, skutočnosti uvádzané žalobkyňou nepotvrdil. Takto potom námietku, že vykonané dôkazy boli vyhodnotené v rozpore s ich skutočným obsahom, účelovo v neprospech žalobkyne, pričom neboli zohľadnené také dôkazy, ktoré jednoznačne preukazujú pravdivosť tvrdení žalobkyne, a tým i správnosť jej postupu pri účtovaní, najvyšší súd považuje za účelovú, nemajúcu oporu v obsahu spisového materiálu, keď žalobkyňa žiadne dôkazy, ktorými by vyvrátila alebo aspoň reálne spochybnila vykonané dokazovanie, nepredložila ani neoznačila.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 citovaného zákona.

Zo zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky 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 (§ 29 ods. 1, ods. 8 cit. zákona).

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.). Na tento účel má správca dane využiť prostriedky (len exemplikatívne uvedené v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.), ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie toho - ktorého výdavku, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivo podmieňujú správnosť určenia dane. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu, ktorý podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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 § 30 ods. 3 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb. v odôvodnení rozhodnutia sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Na daňové konanie sa neviaže tzv. zásada koncentrácie konania. To znamená, že odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia o odvolaní musí sa vypoariadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní (§ 48 ods. 6 druhá veta cit. zákona).

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Zákon č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (v znení platnom v rozhodnom období) v ustanovení § 20 ods. 1 viazal nárok platiteľa na odpočet dane pri prijatých plneniach, ak boli prijaté na účely uskutočnenia zdaniteľných plnení. Tento nárok ďalej časovo a vecne podmieňuje splnením všetkých podmienok zakotvených v odseku 2. Daňový doklad spôsobilý k odpočtu musí obsahovať predpísané náležitosti a musí ho vydať platiteľ, a to konkrétna fyzická alebo právnická osoba, ktorá spĺňa atribúty platiteľa dane z pridanej hodnoty.

Dokladom o zaplatení dane nie je len výpis z účtu daňovníka. Ak daňovník uskutoční aj iným preukázateľným spôsobom zaplatenie dane, splnil iba jednu z podmienok na uplatnenie svojho nároku na odpočet dane podľa ustanovenia § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Vznik nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 20 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom v rozhodnom období spočíva v tom, že platiteľ má nárok na odpočet dane iba pri tých zdaniteľných plneniach, ktoré sú určené na uskutočňovanie zdaniteľných plnení platiteľa. Daňový doklad deklaruje, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma platiteľmi dane z pridanej hodnoty, pričom jednému vzniká daňová povinnosť a druhému nárok na odpočet dane. Daňový doklad odzrkadľuje všetky skutočnosti súvisiace s týmto zdaniteľným plnením, a preto nemožno ho iba stotožňovať s faktúrou alebo s tzv. pro forma faktúrou.

Vychádzajúc z citovaných zákonných ustanovení a zásad, ako aj z obsahu administratívneho i súdneho spisu možno sa stotožniť s právnym názorom daňových orgánov i krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného aj v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, že zo strany žalobkyne došlo k porušeniu ustanovenia § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (v znení platnom v rozhodnom období). Ani podľa názoru najvyššieho súdu žalobkyňa v konaní pred správnyimi orgánmi ani v konaní pred súdom neprodukovala iné dôkazy, ktoré súvisia s jednotlivými faktúrami a tieto nepreukazuje, ako uvádza aj krajský súd, ani znalecký posudok č. 03/2002 vypracovaný Ing. G., na ktorý sa žalobkyňa odvoláva.

Možno sa taktiež stotožniť s názorom vysloveným aj žalovaným v jeho vyjadrení k žalobe, že ak daňový subjekt nepreukáže ním tvrdené skutočnosti, nemožno dôvodiť, že by rozhodnutie správcu dane bolo vydané na základe neúplných skutkových zistení (§ 29 ods. 2 zákona 511/1992 Zb.).

V zmysle zhora uvedeného sa podľa názoru najvyššieho súdu žalobkyni ani v odvolacom konaní nepodarilo vyvrátiť, ani spochybníť dokazovanie vykonané v daňovom konaní ani z neho vyvedené závery. Doklady predložené žalobkyňou spôsobujú pochybnosti o ich vierohodnosti, keďže táto bola vyvrátená svedeckými výpoveďami, pričom možno prisvedčiť rozhodnutiu žalovaného aj krajského súdu, že uskutočnenie zemných prác Družstvom podielnikov Sedliacka Dubová, Agrodružstvo Sedliacka Dubová a p. R.R. – T.T. nebolo preukázané, nakoľko doklady týkajúce sa vykonania výkopových a zásypových prác vystavené Agrodružstvom Sedliacka Dubová a p. R.R. – T.T. nezodpovedajú skutočnosti, t. j. fakturované práce neboli týmito dodávateľmi vykonané. Na tieto skutočnosti, ako je citované aj vyššie, viackrát vo svojom náleze poukázal i ústavný súd.

Námietka žalobkyne, že správny orgán sa opieral o tú skutočnosť, že druhé zmluvné strany vo vzťahu k nej si nesplnili svoju zákonnú povinnosť, že tieto doklady, o ktoré sa opiera žalobkyňa, nemajú uvedené vo svojom účtovníctve, majú za to, že nesplnenie si povinnosti jednej zmluvnej strany nezakladá porušenie zákonnej povinnosti druhej zmluvnej strany, nemá oporu v ustanovení § 20 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (v znení platnom v rozhodnom období).

Možno sa preto stotožniť s právnym názorom daňových orgánov i krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozsudku, že zo strany žalobcu nedošlo k preukázaniu splnenia podmienky odpočtu dane podľa ustanovenia § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (v znení platnom v rozhodnom období).

Vzhľadom na uvedený skutkový stav veci je nespornou skutočnosťou, že žalobkyni bol rozdiel dane vyrubený správcom dane z dôvodu nesplnenia podmienok pre uplatnenie nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty uvedených v § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. v súlade so zákonom, na základe čoho žalovaný správny orgán postupoval aj v súlade

s ustanovením § 44 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (v znení platnom v rozhodnom období) a určil zvýšenie dane. Tento jeho postup bol v súlade so zákonom.

Takto potom najvyšší súd opätovne dospel k záveru, že v preskúmvanej veci daňové orgány skutkový stav veci zistili v dostatočnom rozsahu a zo svojich zistení vyvodili správny právny záver.

Žalobkyňa ani v žalobe ani v odvolaní neuviedla žiadne právne relevantné skutočnosti, a neoznačila ani žiadne nové dôkazy, ktoré by svedčili v jej prospech, s ktorými by sa nebol krajský súd dostatočne podrobne vypořiadal, a ktoré by spochybňovali vecnú správnosť jeho rozhodnutia. Tomto smere treba poukázať i na to, že obsahom základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy nie je právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka súdneho konania, resp. právo na úspech v konaní (II. ÚS 218/02, I. ÚS 3/97, III.ÚS 470/2010).

Vychádzajúc z vyššie uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací dospel k záveru, že námietky žalobkyne vznesené v odvolaní nie sú opodstatnené ani spôsobilé ovplyvniť závery rozhodnutia krajského súdu, a preto podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom konania náhradu jeho trov nepriznal, nakoľko žalobkyňa nebola v odvolacom konaní úspešná a žalovaný zo zákona právo na náhradu trov konania nemá.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 15. decembra 2011

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková