



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

III. ÚS 24/2010-57

Ústavný súd Slovenskej republiky na verejnom zasadnutí 29. júna 2010 v senáte zloženom z predsedu Jána Auxta a zo sudcov Ľubomíra Dobríka a Rudolfa Tkáčika prerokoval sťažnosť spoločnosti S., s. r. o., L., zastúpenej advokátom JUDr. J. U., Advokátska kancelária, T., vo veci namietaného porušenia práv zaručených čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 26. mája 2009 v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 24/2008 a takto

r o z h o d o l :

1. Právo spoločnosti S., s. r. o., na spravodlivé súdne konanie zaručené čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a jej právo na účinný prostriedok nápravy zaručené čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 26. mája 2009 v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 24/2008 porušené boli.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 26. mája 2009 v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 24/2008 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

3. Spoločnosti S., s. r. o., p r i z n á v a náhradu trov právneho zastúpenia v sume 373,14 € (slovom tristosedemdesiattri eur a štrnásť centov), ktoré j e Najvyšší súd Slovenskej republiky p o v i n n ý vyplatiť na účet advokáta JUDr. J. U., Advokátska kancelária, T., do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto rozhodnutia.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) uznesením č. k. III. ÚS 24/2010-12 z 26. januára 2010 prijal 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“) na ďalšie konanie sťažnosť spoločnosti S., s. r. o., L. (ďalej len „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva na účinný prostriedok nápravy zaručeného čl. 13 dohovoru rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) z 26. mája 2009 v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 24/2008. Ústavný súd zároveň nevyhovel návrhu sťažovateľa na odklad vykonateľnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že Daňový úrad P. (ďalej len „daňový úrad“) začal 3. septembra 2002 u sťažovateľa vykonávať daňovú kontrolu zameranú predovšetkým na daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2001 a daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie druhého, tretieho a štvrtého štvrťroku 2001. Po ukončení kontrolnej činnosti na základe protokolu o daňovej kontrole č. 671/340/40391/2003/Sal z 10. novembra 2003 vydal daňový úrad 30. decembra 2003 dodatočný platobný výmer

č. 671/230/45920/03/Kov, ktorým dorubil sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2001 v sume 3 863 100 Sk.

Na odvolanie sťažovateľa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, pracovisko T. (ďalej len „daňové riaditeľstvo“), rozhodnutím č. k. VIII/256/4283/04/Vac z 21. apríla 2004 dodatočný platobný výmer daňového úradu zrušilo a vec mu vrátilo na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia dodatočného platobného výmeru bolo „*neprerokovanie protokolu o daňovej kontrole podľa ustanovenia § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, t. j. neukončenie daňovej kontroly a nedostatočne zistený skutkový stav veci pre vydanie rozhodnutia. V ďalšom konaní uložilo správcovi dane ukončiť daňovú kontrolu podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, uviesť v protokole a rozhodnutí všetky zistené skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie, zhodnotiť vykonané dokazovanie a rozhodnúť v predmetnej veci.*“. Toto rozhodnutie sa splnomocnenému zástupcovi sťažovateľa nepodarilo doručiť a zásielku s rozhodnutím neprevzal ani v odbernej lehote.

Po zrušení prvostupňového rozhodnutia daňové riaditeľstvo adresovalo 3. júna 2004 daňovému úradu podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2001. Na základe tohto podnetu daňový úrad listom z 11. júla 2006 oznámil výkon opakovanej daňovej kontroly sťažovateľovi, ktorá mala začať 6. septembra 2006 spísaním zápisnice o začatí opakovanej daňovej kontroly. Následne však daňové riaditeľstvo zistilo, že pochybilo pri vydávaní uvedeného podnetu, pretože vo svojom zrušovacom rozhodnutí z 21. apríla 2004 rozhodlo, že prv vykonávaná daňová kontrola u sťažovateľa nebola ukončená v súlade s § 15 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“). Daňové riaditeľstvo preto listom z 19. septembra 2006 oznámilo daňovému úradu, aby podnet z 3. júna 2004 považoval za „*bezpredmetný pre ďalšie konanie a riadil sa právoplatným rozhodnutím odvolacieho orgánu*“.

Daňový úrad v intenciách formulovaného právneho názoru odvolacieho orgánu po ukončení kontrolnej činnosti vyhotovil 12. decembra 2006 protokol o výsledku daňovej kontroly č. 671/340/40391/2003/Sal, ktorý bol so sťažovateľom prerokovaný 29. januára 2007. Sťažovateľ ho odmietol podpísať. Na základe výsledkov daňovej kontroly daňový úrad 2. februára 2007 vydal dodatočný platobný výmer č. 671/230/2943/07/Kov, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2001 v sume 10 857 000 Sk.

Sťažovateľ napadol predmetný dodatočný platobný výmer odvolaním, v ktorom namietal nezákonnosť uňho vykonávanej daňovej kontroly, pretože „*daňový úrad nepostupoval podľa § 15... zákona a vykonal duplicitnú kontrolu, ktorú daňový subjekt považuje za nedôvodnú a žiada túto v plnom rozsahu zrušiť*“. V nadväznosti na to sťažovateľ poukázal na oba protokoly o výsledkoch daňovej kontroly a namietal, že „*duplicitná daňová kontrola je antيداتovaná, nakoľko obidva protokoly majú zhodné jednacie čísla... a dátum začatia kontroly 03.09.2002, dátum vystavenia protokolu 10.11.2003. Termín ukončenia u duplicitného protokolu je na prvej strane 10.11.2003, na strane 45 je uvedený dátum 12.12.2006. Výkon kontroly tak predstavuje 4 roky a 4 mesiace nepretržitej činnosti daňovej kontroly, čo je v rozpore s § 30a zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Zo zákonného hľadiska nie je možné riadnu kontrolu vykonať dva krát, ak už bola riadne začatá a ukončená riadnym platobným výmerom*“. Okrem toho sťažovateľ mal námietky aj proti výsledkom kontrolných zistení.

Daňové riaditeľstvo rozhodnutím č. I/226/4896-60928/2007/990596-r z 26. júla 2007 dodatočný platobný výmer daňového úradu potvrdilo. V odôvodnení svojho rozhodnutia v prvom rade uviedlo, že „*daňový subjekt v odvolaní neuvádza žiadne konkrétne námietky proti jednotlivým skutočnostiam zisteným správcom dane a proti aplikácii ustanovení hmotnoprávneho predpisu, zákona č. 366/1999 Z. z. ...*“.

K problému zákonnosti spornej daňovej kontroly daňové riaditeľstvo uviedlo, že jeho pochybenie pri posúdení charakteru pokračujúcej daňovej kontroly, „*ako i následné konanie správcu dane nemá za následok upretie práv daňovému subjektu z dôvodu, že*

správca dane začal opakovanú daňovú kontrolu namiesto toho, aby pokračoval v začatej daňovej kontrole a ukončil ju. Postup správcu dane pri výkone riadnej a opakovanej kontrole je podľa ustanovenia § 15 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov z hľadiska práv a povinností daňového subjektu rovnaký. Konanie správcu dane pred vydaním dodatočného platobného výmeru, ktorý je predmetom odvolania, nemá v tomto konkrétnom prípade zásadný vplyv na určenie daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie roku 2001 na dani z príjmov právnických osôb... a na následne vyrubенý rozdiel dane z príjmov.“. S námietkou sťažovateľa týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly sa daňové riaditeľstvo vysporiadalo konštatovaním, že „správca dane nepostupoval v súlade s § 30a ods. 7 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, keď neukončil daňovú kontrolu do šiestich resp. dvanástich mesiacov odo dňa jej začatia. Lehota v citovanom ustanovení je poriadková lehota, ktorej nedodržanie zo strany správcu dane nemá za následok nesprávnosť, resp. nezákonnosť rozhodnutia.“.

Napokon k nesprávnemu datovaniu protokolu o výsledku daňovej kontroly daňové riaditeľstvo potvrdilo neštandardnosť postupu správcu dane, avšak „*takýto postup správcu dane... nie je nezákonný a nemá za následok zrušenie odvolaním napadnutého dodatočného platobného výmeru. Protokol zo dňa 10.11.2003 nebol s daňovým subjektom prerokovaný a tento postup správcu dane mal za následok aj zrušenie dodatočného platobného výmeru č. 671/230/45920/03/Kov odvolacím orgánom rozhodnutím č. k. VIII/256/4283/04/Vac a vrátenie veci na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane pokračoval v riadnej daňovej kontrole, k čomu ho zaviazal v rozhodnutí... zo dňa 21. 4. 2004 odvolací orgán. Správca dane nevykonával duplicitnú kontrolu, ani opakovanú kontrolu, ako v odvolaní nesprávne daňový subjekt namieta.“.*

Rozhodnutie daňového riaditeľstva, dodatočný platobný výmer daňového úradu i postup daňových orgánov pred vydaním týchto rozhodnutí sťažovateľ napadol žalobou podanou podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „OSP“), v ktorej namietal danosť dôvodov na zrušenie napadnutých rozhodnutí uvedených v § 250j ods. 2 písm. a) – e) OSP, čo podložil v prvom rade tvrdením o nezákonnosti vykonanej daňovej kontroly z rovnakých dôvodov,

ako to bolo v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru daňového úradu. Poukázal na rozpornosť zistení zachytených v oboch vyhotovených protokoloch a uviedol, že *„takzvané výsledky duplicitnej daňovej kontroly považuje za nepravdivé, zavádzajúce a nezákonné“*. Podľa jeho názoru bol „prvý“ protokol o daňovej kontroly vyhotovený 10. novembra 2003 s ním riadne prerokovaný. Javilo sa mu ako podozrivé, že zrušovacie rozhodnutie daňového riaditeľstva z 21. apríla 2004, ako ani podnet na vykonanie opakovanej daňovej kontroly z 11. júla 2006 mu neboli doručené. V tejto súvislosti sa domnieval, že *„tieto listy pôvodne neexistovali, boli vydané dodatočne ako antidatované a neboli vôbec na adresu daňového subjektu odoslané“*.

V podanej žalobe sťažovateľ vyjadril i nesúhlas so skutkovými zisteniami daňových orgánov. Uviedol, že *„doklady, ktoré správca dane považoval za nedodané a neúplné, boli predložené k daňovej kontrole už dňa 03. 09. 2002, preto nemohol daňový subjekt tieto predložiť k výkonu duplicitnej daňovej kontroly ku dňu 6. 9. 2006 tak, ako správca dane požadoval...“*

Chýbajúce podklady správca dane mal k dispozícii na posúdenie pri výkone riadnej daňovej kontroly a ich súpis uviedol aj vo vydanom protokole. Po vykonanej kontrole dňa 10. 11. 2003 nevrátil správca dane podklady a účtovné materiály, ktoré boli predložené k daňovej kontrole, hoci to bola jeho zákonná povinnosť. Podklady nevydal ani po urgencii daňového subjektu.“

Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) o podanej žalobe rozhodol rozsudkom č. k. 11 S 61/2007-69 z 23. januára 2008 tak, že ju zamietol.

Na úvod odôvodnenia svojho rozhodnutia krajský súd ustálil, že rozhodnutie daňového riaditeľstva *„je napadnuté v podstate len, čo do postupu správcu dane a žalovaného pred vydaním rozhodnutia“*. Krajský súd sa stotožnil s právnym záverom daňového riaditeľstva, že *daňová kontrola začatá 3. septembra 2002 nebola spočiatku riadne ukončená, a dodal, že „v administratívnom spise sa nachádza výzva zo dňa 25.11.2003 s doručenkou žalobcovi dňa 10.12.2003, v ktorej je uvedené, že sa žalobca môže k protokolu písomne vyjadriť najneskôr v deň prerokovania, ktorý bol určený*

na 16.12.2003. toto znenie výzvy je v rozpore s ust. § 15 ods. 10 zákona, pretože prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie k protokolu, čo znamená, že ak sa mohol žalobca vyjadriť do 16.12.2003, prerokovať protokol bolo možné najskôr až 17.12.2003 a z toho dôvodu je záver žalovaného o neprerokovaní protokolu so žalobcom správny.“. Krajský súd takisto dospel k názoru, že „závery z protokolu zo dňa 10.11.2003 nie sú relevantné a nemožno na ne prihliadať“, pretože osoba, ktorá 16. decembra 2003 podpísala za sťažovateľa protokol o daňovej kontrole, na to nebola v tom čase oprávnená.

K otázke dĺžky vykonanej daňovej kontroly krajský súd iba uviedol, že „nedodržanie procesných lehôt nespôsobilo nezákonnosť rozhodnutia“. V súvislosti s tým dôvodil, že „administratívny spis poskytuje dostatok dôkazov o tom, že žalovaný a správca dane, i keď urobil podnet na opakovanú daňovú kontrolu, túto nevykonal a svoje pochybenie na úrovni interných pokynov a potom postupom podľa § 15 zákona odstránil a napravil tak, že žalobca nebol v tomto smere ukrátený na svojich právach a neutrpel žiadnu ujmu, keďže sa opakovaná daňová kontrola vôbec nezačala vykonávať“.

Ani nevydanie všetkých dokladov predložených na výkon daňovej kontroly podľa krajského súdu nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia daňového riaditeľstva.

Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ odvolanie, ktorým žiadal zmenu rozsudku tak, že napadnuté rozhodnutia daňových orgánov budú zrušené a vec bude vrátená na ďalšie konanie. Namietal, že krajský súd „pri svojom rozhodovaní vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, nevysporiadal sa s dôkazmi, ktoré predkladal žalobca v daňovom konaní, ako aj v preskúmovacom konaní na súde I. stupňa a s jeho právnou argumentáciou a rozhodol na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci“. Ďalej sťažovateľ namietal porušenie základných zásad daňového konania zakotvených v § 2 ods. 1, 2 a 3 zákona o správe daní a poplatkov. Zdôraznil, že v daňovom konaní „objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov) tak ako sa to stalo v tomto prípade“. Podľa sťažovateľa totiž

„v daňovom konaní ako aj v konaní pred súdom I. stupňa nebolo vykonanými dôkazmi jednoznačne a nepochybné preukázané, že žalobca porušil ustanovenia zákona o dani z príjmov.

Žalovaný a správca dane mali adekvátnymi dôkaznými prostriedkami zameranými na objasnenie veci, jednoznačne a nepochybné preukázať, že či došlo alebo nedošlo k plneniam a vykonať ďalšie dôkazy za účelom nepochybného a úplného zistenia skutkového stavu a nie obmedziť sa na predčasné skutkové závery. V prípade pochybností mali rozhodnúť až po vykonaní všetkých dostupných dôkazov a potom vydať kvalifikované rozhodnutia. Mám za to, že v priebehu daňového konania bol nedostatočne zistený skutkový stav veci preto aj rozhodnutia žalovaného, ako aj platobný výmer správcu dane vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci.“

Najvyšší súd o podanom odvolaní rozsudkom z 26. mája 2009 v konaní sp. zn. 5 Sžf 24/2008 rozhodol tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

Pri preskúmaní správnosti záverov krajského súdu ustálil najprv najvyšší súd presný rozsah žalobných dôvodov sťažovateľa. V nadväznosti na to potom konštatoval, že sťažovateľove námietky, „*pokiaľ ich bolo možné považovať za dostatočne konkretizované, netýkali sa podkladov, ani z nich vyvedených skutkových zistení a ich právneho posúdenia daňovými orgánmi. Smerovali len voči postupu správcu dane a jeho právneho posúdenia žalovaným. Preto súd napriek námietkam žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci vychádzal zo skutkového stavu ako nesporne zisteného a z jeho právneho posúdenia daňovými orgánmi.*“

Najvyšší súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí i administratívneho spisu nezistil, „*že by v konaní neboli vzaté do úvahy žalobcom predkladané dôkazy, že by správca dane nevykonal dôkazy aj v prospech žalobcu, nevyhnutné pre správne posúdenie výdavkov či príjmov a ich preukázateľnosti. Žalobca pre svoje tvrdenie, že sa tak stalo, v žiadnom podaní ani pri výsluchu konkrétneho dôkazu alebo údaj ani neuviedol. Nedôvodná potom v tomto smere bola obrana žalobcu, že správca dane neoprávnene podsunul dôkaznú povinnosť na daňový subjekt.*

Žalobca totiž nevzal do úvahy, že v daňovom konaní platí prejednávacia zásada, nie vyhľadávacia. Každý daňový subjekt má povinnosť jednak daň priznať (bremeno tvrdenia) a jednak povinnosť toto tvrdenie preukázať (dôkazné bremeno). Povinnosť dôkazného bremena nastáva vtedy, ak správca dane vyjadrí relevantné pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. Správca dane nemusí z úradnej povinnosti vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom k tomu, aby platiteľ mohol v konaní uplatniť nároky na zníženie daňovej povinnosti, priznanie odpočtu dane a pod. Povinnosťou správcu dane, pokiaľ ide o nároky uplatnené platiteľom, je tieto prejednať, umožniť platiteľovi ich existenciu z právne významných hľadísk preukázať relevantnými dôkazmi, pričom sám má zabezpečiť k tomu len tie dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť platiteľ.

Námietka žalobcu v tomto smere bola nedôvodná. Výzva správcu dane urobená žalobcovi v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, obsahom ktorej bolo splnenie dôkazného bremena, tak bola v súlade s § 29 ods. 2, 4 a zásadami podľa § 2 tohto zákona.“.

Námietkou sťažovateľa o nesprávnosti skutkových zistení daňových orgánov vychádzajúcich z daňovej kontroly sa najvyšší súd nezaoberal, pretože „*podľa obsahu podaní... žalobca použité podklady nenamietal, pričom tvrdenie o nesprávnosti záveru z nich prijatého, nijako nekonkretizoval*“.

Vo vzťahu k námietke nesprávnych skutkových zistení krajského súdu najvyšší súd poukázal na prieskumný charakter konania podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, z čoho plynie pravidlo, že pre súd je pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP). Námietka sťažovateľa tak bola nedôvodná, pretože „*z podkladov spisu krajského súdu nevyplýva, že by krajský súd vykonával dokazovanie*“.

V sťažnosti doručenej ústavnému súdu zdôvodnil sťažovateľ porušenie ním označených práv konštatovaním nespravodlivosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu. V prvom rade uviedol, že „*najvyšší súd... prerokoval vec bez nariadenia verejného pojednávania... a rozsudok verejne nevyhlásil*“. Podľa názoru sťažovateľa je tento rozsudok

postavený na „nezákonnostiach predchádzajúceho daňového konania a zrejmej trestnej činnosti pracovníkov daňového úradu. V súdnom konaní pred Krajským súdom v Trenčíne ani v odvolacom konaní pred Najvyšším súdom SR... neboli nezákonnosti a nespravodlivosti daňového konania odstránené...“.

Sťažovateľ dôvodil, že napriek ukončeniu daňovej kontroly zákonným spôsobom 16. decembra 2003 daňový úrad pokračoval v daňovej kontrole, na konci ktorej vypracoval „nezákonný tzv. druhý protokol datovaný (na prvej strane protokolu) dňom 10.11.2003, na str. 45 protokolu datovaný, že bol vypracovaný dňa 12.12.2006 a prerokovaný dňa 29.01.2007...“. Podľa sťažovateľa došlo k falšovaniu protokolu z 10. novembra 2003. Takýto nezákonný postup mal mať za následok i nezákonnosť dodatočného platobného výmeru z 2. februára 2007. Keďže konkretizovaná nezákonnosť sa neodstránila v odvolacom konaní ani v konaní o žalobe o preskúmanie rozhodnutí daňových orgánov, má to podľa sťažovateľa za následok porušenie práva na spravodlivé súdne konanie i práva na účinný prostriedok nápravy porušených práv zaručených dohovorom.

Po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie sťažovateľ doručil 27. januára 2007 ústavnému súdu podanie označené ako „*Doplnenie ústavnej sťažnosti...*“, v ktorom rozšíril petit svojej sťažnosti o návrh na vyslovenie porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1, č. 142 ods. 3 a čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a základných práv na verejné prerokovanie veci a na vyjadrenie sa ku všetkým vykonávaným dôkazom zaručených čl. 48 ods. 2 ústavy.

Ústavný súd vyzval 8. februára 2010 predsedu najvyššieho súdu na vyjadrenie k vecnej stránke prijatej sťažnosti, na zaslanie súdneho spisu najvyššieho súdu a na vyjadrenie, či súhlasí s upustením od ústneho pojednávania v predmetnej veci. Rovnako 8. februára 2010 ústavný súd vyžiadal od krajského súdu súdny spis v sťažovateľovej veci. Predseda krajského súdu v odpovedi doručenej ústavnému súdu 18. februára 2010 oznámil, že požadovaný súdny spis nemožno predložiť, pretože sa nachádza na najvyššom súde z dôvodu podaného dovolania.

Vyjadrenie najvyššieho súdu bolo ústavnému súdu doručené 24. marca 2010. Najvyšší súd v ňom opätovne objasnil rozsah, v ktorom napadnuté rozhodnutia daňových orgánov boli podrobené súdnemu prieskumu. Uviedol, že považoval „za spornú otázku iba to, či namietanie pochybení v postupe daňových orgánov (§ 2 ods. 1, 2, 3, § 29 ods. 2, 4, a 8, § 30 ods. 3 a § 30a zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov – ...) bolo opodstatnené a aký bol ich vplyv na zákonnosť rozhodnutia“. Následne najvyšší súd zrekapituloval odôvodnenie svojho napadnutého rozsudku, pričom zvýraznil špecifická konania v rámci správneho súdnictva a spomedzi nich hlavne povinnosť žalobcu včasne, správne a úplne sformulovať žalobné dôvody určujúce potom rozsah súdneho prieskumu. S poukazom na § 250i ods. 1 OSP zdôraznil, že v správnom súdnictve sa dokazovanie v zásade nevykonáva a že všeobecný súd v správnom súdnictve „posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnuti a orgánu verejnej správy“.

Najvyšší súd vo svojom vyjadrení formuloval i názor, že sťažovateľom namietané porušenie práva zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru neobstojí, pretože „aplikovateľnosť článku 6 ods. 1 Dohovoru... v daňových veciach nie je jednoznačná“. Poukázal tu i na rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo veci Ferrazzini proti Taliansku (rozsudok z 12. júla 2001).

V závere svojho vyjadrenia najvyšší súd uviedol, že „ako celok by napadnuté rozhodnutie... malo byť ústavne akceptovateľné“, keďže sa najvyšší súd „v danej veci vyrovnal so všetkými námietkami sťažovateľa, ktoré sú z veľkej časti totožné s tými, ktoré uplatnil aj na ústavnom súde a ktoré sú relevantné na posúdenie ‚ústavnosti‘ napadnutého rozhodnutia“. Najvyšší súd vyjadril súhlas s upustením od ústneho pojednávania vo veci.

Ústavný súd zaslal 30. marca 2010 vyjadrenie najvyššieho súdu právnenému zástupcovi sťažovateľa na zaujatie stanoviska. V stanovisku doručenom ústavnému súdu 20. apríla 2010 právny zástupca sťažovateľa vyjadril nesúhlas s argumentáciou najvyššieho súdu, pričom dôvodil predovšetkým nezákonnosťou vykonanej daňovej kontroly, a tým

aj porušením zásad daňového konania. To podľa jeho názoru všeobecné súdy konajúce v jeho veci nenapravili, čo viedlo k porušeniu označených práv. Sťažovateľ tiež namietol, že najvyšší súd sa nezaoberal všetkými jeho námietkami „*a ani sa v odôvodnení rozhodnutia s nimi nevysporiadal, rovnako ako vo svojom vyjadrení*“. V závere svojho stanoviska sťažovateľ zdôraznil, že trvá na ústnom pojednávaní vo veci jeho sťažnosti.

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.

Podľa § 20 ods. 3 zákona o ústavnom súde ústavný súd je viazaný návrhom na začatie konania okrem prípadov výslovne uvedených v tomto zákone.

Citovaná právna norma zakotvuje striktnú viazanosť ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy petitom sťažnosti. Sťažovateľ navrhol vysloviť porušenie svojich práv garantovaných čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru. V doplnení sťažnosti doručenom ústavnému súdu 27. januára 2010 navrhol vyslovenie porušenia základných práv zaručených čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1, čl. 142 ods. 3 a čl. 144 ods. 1 ústavy.

Ústavný súd poukazuje na zvláštnosť konania pred ústavným súdom, ktorá vylučuje možnosť navrhovateľa meniť predmet konania vymedzeného v uznesení o prijatí sťažnosti na ďalšie konanie (II. ÚS 55/98, I. ÚS 6/02, I. ÚS 157/02). Preto vzhľadom na to, že v uznesení č. k. III. ÚS 24/2010-12 z 26. januára 2010 prijal sťažnosť sťažovateľa na ďalšie konanie v rozsahu navrhovaného vyslovenia porušenia práv zaručených čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru, pri meritórnom prerokovávaní predloženej sťažnosti už ústavný

súd neprihliadal na tvrdené porušenie ďalších základných práv zaručených ústavou tak, ako to sťažovateľ navrhol v podaní doručenom 27. januára 2010.

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. Rozsudok musí byť vyhlásený verejne...

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

Prvou námietkou, ktorou sťažovateľ v sťažnosti podložil návrh na vyslovenie porušenia označených práv, bolo tvrdenie, že najvyšší súd pri rozhodovaní o jeho odvolaní prerokoval vec bez nariadenia verejného pojednávania a že rozsudok, ktorým potvrdil prvostupňový rozsudok krajského súdu, verejne nevyhlásil.

Ústavný súd tu poukazuje na ustanovenie § 250ja ods. 2 OSP v znení platnom a účinnom 26. mája 2009, podľa ktorého v konaní o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné, vo veciach podľa § 250i ods. 2 alebo ak vykonáva dokazovanie.

Zároveň podľa § 156 ods. 3 OSP vo veciach, v ktorých súd rozhoduje rozsudkom bez nariadenia ústneho pojednávania, oznámi miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku na úradnej tabuli súdu v lehote najmenej päť dní pred jeho vyhlásením.

Konanie v sťažovateľovej veci možno charakterizovať ako prieskumné konanie, ktoré z pohľadu rozhodovacích možností konajúcich súdov je ovládané kasačným

princípom. Súdny v týchto veciach zásadne dokazovanie nevykonávajú a obmedzujú sa na posúdenie súladu postupov a rozhodnutí správnych orgánov so zákonom. Tomu korešponduje aj citovaná právna úprava Občianskeho súdneho poriadku, podľa ktorej je úlohou odvolacieho súdu zhodnotiť, či v predmetnej veci je potrebné pojednávanie nariadovať. Ak odvolací súd dospeje k záveru o nepotrebnosti pojednávania, potom sa pri napĺňaní požiadavky verejného vyhlásenia rozsudku spravuje ustanovením § 156 ods. 3 OSP. Postačuje teda, ak miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku oznámi na úradnej tabuli súdu v ustanovenej lehote.

Z vyžiadaného spisu najvyššieho súdu ústavný súd zistil, že vyhlásenie rozsudku v sťažovateľovej veci bolo oznámené prostredníctvom úradnej tabule súdu 18. mája 2009. Preto možno konštatovať, že požiadavku verejnosti vyhlásenia svojho rozsudku najvyšší súd splnil v medziach zákonnej úpravy. Napokon, sťažovateľ netvrdil a ani nepredložil žiadne dôkazy spochybňujúce obsah zápisnice o vyhlásení rozsudku najvyššieho súdu z 26. mája 2009, ktorá je súčasťou vyžiadaného súdneho spisu. Prvá sťažovateľova námietka je tak nedôvodná.

Druhou námietkou sťažovateľa bolo tvrdenie o nespravodlivosti rozsudku najvyššieho súdu, ktorý neodstránil nezákonnosť daňového konania v jeho veci. Nezákonný stav mal vzniknúť *„na základe sfalšovania protokolu o daňovej kontrole zo dňa 16.12.2003 riadne prerokovaného na základe výzvy na prerokovanie..., podpísaného a doručeného sťažovateľovi... dňa 16.12.2003 a to napriek tomu, že daňová kontrola bola zákonným spôsobom ukončená Daňový úrad P. nemal žiadne zákonné oprávnenie... pokračovať v daňovej kontrole a následne vypracovať nezákonný tzv. druhý protokol“*.

Otázka falšovania protokolu o daňovej kontrole a s ňou súvisiaca prípadná trestná činnosť zamestnancov daňového úradu siaha mimo rámca prieskumu zo strany ústavného súdu. Z obsahu podaní samotného sťažovateľa vyplýva, že v tejto veci podal trestné oznámenie, a tak bude úlohou orgánov činných v trestnom konaní a súdov zistiť, či trestný čin bol, alebo nebol spáchaný.

Nezákonnosť daňového konania nebola podľa názoru ústavného súdu spôsobená samotným vyhotovením protokolu 12. decembra 2006. Ústavný súd sa totiž stotožňuje so závermi, ku ktorým dospeli oba konajúce všeobecné súdy, a to, že protokol z 10. novembra 2003 nebol s daňovým subjektom prerokovaný, pretože vo výzve na prerokovanie protokolu doručenej sťažovateľovi 10. decembra 2003 daňový úrad umožnil písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr v deň jeho prerokovania, ktorý bol určený na 16. december 2003. Je potom ústavne akceptovateľný záver krajského súdu i najvyššieho súdu, že takto formulované znenie výzvy bolo v rozpore s § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov účinným v rozhodnom čase, ktorý predpokladal možnosť prerokovania protokolu o daňovej kontrole až po uplynutí lehoty na vyjadrenie k protokolu, teda v sťažovateľovom prípade najskôr 17. decembra 2003.

Napokon sťažovateľ vytýkal rozsudku najvyššieho súdu, že sa nezaoberal všetkými námietkami, ktoré tvorili obsah žalobných dôvodov. Najvyšší súd vo svojom vyjadrení doručenom ústavnému súdu 24. marca 2010 nepriamo poukazoval na nesplnenie povinnosti sťažovateľa ako žalobcu včasne, správne a úplne sformulovať žalobné dôvody.

Ústavný súd plne akceptuje názor najvyššieho súdu, že v konaní podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku je zodpovednosťou žalobcu formulovať žalobné dôvody a konajúci súd nie je povinný zaoberať sa z vlastnej iniciatívy zákonnosťou postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu z iných hľadísk.

Žalobné dôvody sťažovateľa zrekapituloval samotný najvyšší súd v odôvodnení svojho potvrdzujúceho rozsudku na strane 4 a 5. Sťažovateľ podľa zistení najvyššieho súdu namietal, *„že rozhodnutia daňových orgánov sú nepreskúmateľné, že nadriadený orgán po prerušení konania nevydal vo veci už žiadne rozhodnutie o pokračovaní v konaní..., že vydaný protokol o duplicitnej kontrole je v rozpore so zápisnicou zo dňa 6. septembra 2006, podľa ktorej sa začala opakovaná daňová kontrola, že výkon kontroly predstavoval 4 roky a 4 mesiace nepretržitej činnosti, čo je v hrubom rozpore s § 30a zákona č. 511/1992 Zb., že obidve daňové kontroly... sa podstatne líšia nielen kontrolnými zisteniami, ale aj dorubením dane, že žalobca predložil k pôvodnej kontrole dostatočné*

doklady, ktoré mu však neboli vrátené a preto ich nemohol predložiť opätovne, že protokol zo dňa 10. novembra 2003 bol dňa 16. decembra 2003 so žalobcom riadne prerokovaný a nesúhlasil s tvrdením, že porušil predpisy o účtovaní, že mu bola odcudzená účtovná evidencia.“. Skutočnosť, že sťažovateľ napádal žalovaný postup a rozhodnutie daňového riaditeľstva z hľadísk vymedzených citovanými žalobnými dôvodmi, tak ústavný súd považuje za nespornú. Bolo potom úlohou najvyššieho súdu v tomto rozsahu preskúmať na základe odvolania sťažovateľa rozsudok krajského súdu.

Pri preskúmaní podkladov, ktoré mal k dispozícii, ústavný súd zistil, že najvyšší súd sa vôbec nezaoberal žalobným dôvodom sťažovateľa spočívajúcim v námietke dĺžky trvania spornej daňovej kontroly. Sťažovateľ v odvolaní proti rozhodnutiu daňového úradu i v žalobe adresovanej krajskému súdu túto námietku predostrel. Daňové riaditeľstvo sa s ňou vysporiadalo konštatovaním, že lehota v zákone o správe daní a poplatkov limitujúca časovú dĺžku vykonávania daňovej kontroly *„je poriadková lehota, ktorej nedodržanie zo strany správcu dane nemá za následok nesprávnosť, resp. nezákonnosť rozhodnutia“*. *Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že „nedodržanie procesných lehôt nespôsobilo nezákonnosť rozhodnutia“*.

Podľa názoru ústavného súdu sú citované závery daňového riaditeľstva i krajského súdu arbitrárne, ústavne neakceptovateľné a s námietkou sťažovateľa sa nevysporiadali dostatočným spôsobom.

Podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov účinného v čase vykonávania daňovej kontroly u sťažovateľa (v súčasnosti podľa § 15 ods. 17) správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov...

Ústavný súd dodáva, že citované ustanovenie nadobudlo účinnosť 1. mája 2003, teda v čase, keď sa už daňová kontrola u sťažovateľa vykonávala (začiatok daňovej kontroly pripadá na 3. september 2002), intertemporálne ustanovenie § 105a zákona

č. 114/2003 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, však zakotvilo aplikovateľnosť § 30a ods. 7 aj na daňové kontroly, ktoré začali pred 1. májom 2003.

Lehota, ktorá bola ustanovená v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až 4 zákona o správe daní a poplatkov. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

Pri daňovej kontrole boli v čase jej vykonávania u sťažovateľa uvedené limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly ustanovené v § 15 ods. 1 druhej vete zákona o správe daní a poplatkov (daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného zákona), ale aj v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov. Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon. Tento záver potvrdzuje aj neskoršia zmena zákona o správe daní a poplatkov (zákon č. 215/2007 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov), ktorej účinnosťou boli ustanovenia obmedzujúce časový rozsah daňovej kontroly

systematicky preradené z § 30a upravujúceho lehoty na rozhodnutie do § 15 regulujúceho komplexne daňovú kontrolu. Ústavný súd však v zhode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (rozsudok najvyššieho súdu z 29. januára 2009 v konaní sp. zn. 3 Sžf 1/2009).

V sťažovateľovom prípade daňová kontrola dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 začala 3. septembra 2002. Jej prvá etapa trvala do 16. decembra 2003. Neskôr však samotné daňové riaditeľstvo vo svojom rozhodnutí (č. k. VIII/256/4283/04/Vac z 21. apríla 2004) konštatovalo, že daňová kontrola nebola riadne ukončená, a preto daňový úrad v daňovej kontrole pokračoval. Ukončil ju až 29. januára 2007. Z toho teda plynie, že daňová kontrola u sťažovateľa prebiehala viac ako 4 roky a 4 mesiace, čo je v rozpore so zákonom ustanoveným limitom jej trvania. V tejto súvislosti nie je rozhodné, či v uvedenom časovom úseku sa vyskytli aj prestávky v kontrolných aktivitách spôsobené procesným priebehom daňového konania. Podstatné je, že daňová kontrola nebola zákonom predpísaným spôsobom ukončená. Pritom z obsahu sťažnosti, z jej príloh ani z vyjadrenia najvyššieho súdu nevyplýva, že by sťažovateľ v pozícii kontrolovaného daňového subjektu nebol poskytoval daňovému úradu pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť.

Ak teda daňový úrad v sťažovateľovom prípade nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

Podľa § 250ja ods. 3 OSP ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až § 221 tohto zákona.

Ako vyplýva z už uvedeného, dodatočný platobný výmer z 2. februára 2007 i naň nadväzujúce potvrdzujúce rozhodnutie daňového riaditeľstva č. I/226/4896-60928/2007/990596-r z 26. júla 2007 boli zaťažené vadou nezákonnosti, a tak bolo úlohou všeobecných súdov v rámci konania podľa druhej hlavy piatej časti túto vadu namietanú sťažovateľom odstrániť. Keďže sa tak nestalo a najvyšší súd prvostupňový rozsudok krajského súdu podľa § 219 OSP ako vecne správny potvrdil, došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Právo sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie však porušili oba v jeho veci konajúce súdy aj nedostatočným odôvodnením svojich rozsudkov, keď problém dĺžky daňovej kontroly krajský súd vyriešil v podstate jednou vetou a najvyšší súd sa mu vôbec nevenoval napriek tomu, že sám túto námietku identifikoval ako sťažovateľom konkretizovaný žalobný dôvod. Popísaný prístup oboch všeobecných súdov nerešpektuje požiadavku odôvodnenia súdneho rozhodnutia, 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 (III. ÚS 279/09). Dĺžka daňovej kontroly, ktorá prebiehala u sťažovateľa, bola bez akýchkoľvek pochybností otázkou relevantnou na rozhodnutie o podanej žalobe, preto bolo povinnosťou konajúcich súdov, berúc do úvahy okolnosti konkrétneho prejednávaneho prípadu (Georgidias v. Grécko z 29. mája 1997, Recueil III/1997), sa s touto otázkou náležite vysporiadať.

Ústavný súd vyslovil porušenie práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru (bod 1 výroku tohto nálezu) napriek obrane najvyššieho súdu, ktorá sa okrem iného zakladala aj na argumentácii judikatúrou ESLP.

Ústavný súd zdôrazňuje, že zo vzájomnej súvislosti ustanovení čl. 152 ods. 4 a čl. 154c ods. 1 ústavy vyplýva, že dohovor a k nemu vzťahujúca sa judikatúra predstavujú pre vnútroštátne orgány aplikácie práva záväzné výkladové smernice pre výklad a uplatňovanie zákonnej úpravy jednotlivých komponentov práva na súdnu a inú právnu ochranu zakotvených v siedmom oddiele druhej hlavy ústavy, a tým normujú rámec, v ktorom je pred týmito orgánmi možné domáhať sa rešpektovania jednotlivých aspektov „práva na spravodlivé súdne konanie“ (napr. I. ÚS 49/01, I. ÚS 1/03).

Ústavný súd si je vedomý, že vo veci Ferrazzini proti Taliansku (rozhodnutie z 12. júla 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98) ESLP konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, *„a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“*. V tom istom rozhodnutí však ESLP pripomenul, že dohovor *„je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a Súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov.“*

Ústavný súd sa stotožňuje s názorom ESLP, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. V tejto súvislosti je preto potrebné zohľadniť spoločenské pomery, ktoré podmieňovali podobu dohovoru v období jeho vzniku.

Vývoj judikatúry ESLP však postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami. Do popredia sa dostáva predovšetkým kritérium individuálnych záujmov jednotlivca dotknutých administratívnym zásahom v spojení so skúmaním rozsahu uplatnenia diskrečných právomocí správneho orgánu pri realizácii tohto zásahu (pozri

Pecníková, M.: Tendencie aplikácie článku 6 ods. 1 dohovoru v sporoch s orgánmi verejnej moci. In: Justičná revue, č. 5/2002, s. 616 – 635).

Za danej situácie charakterizovanej značným stupňom neustálenosti a permanentne prebiehajúcej kryštalizácie názorov ESLP na interpretáciu pojmu „občianske práva a záväzky“ použitého v čl. 6 ods. 1 dohovoru, a to aj pri rozhodovaní o sporoch medzi fyzickými a právnickými osobami a orgánmi verejnej moci o zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov (Bendenoun proti Francúzsku – rozsudok z 24. februára 1994, séria A, č. 284, Georgiou proti Spojenému kráľovstvu – rozhodnutie zo 16. mája 2000 o prijateľnosti sťažnosti č. 40042/98, Ferrazzini proti Taliansku – rozhodnutie z 12. júla 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98), ústavný súd nevidí žiaden rozumný dôvod robiť z hľadiska založenia svojej právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy pri preskúmaní postupov a rozhodnutí všeobecných súdov v rámci správneho súdnictva rozdiely medzi sťažovateľmi, ktorí v konaní pred ústavným súdom namietajú porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a sťažovateľmi, ktorí tvrdia porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Túto pozíciu potvrdzuje aj ustálená judikatúra ústavného súdu, podľa ktorej formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru (II. ÚS 71/97). Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť (IV. ÚS 195/07). Zároveň ústavný súd stabilne vyslovuje porušenie čl. 6 ods. 1 dohovoru aj v takých konaniach o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, v ktorých je predmetom preskúmania rozhodnutie všeobecného súdu v správnom súdnictve týkajúce sa daňových záležitostí (I. ÚS 238/06, III. ÚS 305/08).

V posudzovanom prípade pristúpil navyše ústavný súd k vysloveniu porušenia čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu aj na základe zistenia nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, čo relevanciu z pohľadu práva na spravodlivé súdne konanie nepochybne má aj v prípade ústavno-súdneho prieskumu rozhodnutia všeobecného súdu vydaného v správnom súdnictve.

Sťažovateľ v petite svojej sťažnosti navrhol ústavnému súdu aj vyslovenie porušenia práva na účinný prostriedok nápravy zaručeného čl. 13 dohovoru.

Ústavný súd tu opätovne odkazuje na judikatúru ESLP, podľa ktorej uplatňovanie práva vyplývajúceho z čl. 13 dohovoru musí nadväzovať na aspoň obhajiteľné tvrdenie (arguable claim) o porušení iného práva chráneného dohovorom (napr. rozhodnutie vo veci Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. marca 1983). Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv garantovaných dohovorom (Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu, rozsudok z 27. apríla 1988, séria A, č. 131).

Z citovanej judikatúry ESLP vyplýva zrejmä súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru a s ostatnými právami, ktoré dohovor garantuje. Vzhľadom na to, že ústavný súd dospel k záveru o porušení iného práva zaručeného sťažovateľovi ustanoveniami dohovoru (čl. 6 ods. 1), zároveň konštatuje, že najvyšší súd nenaplnil ani obsah práva sťažovateľa zaručeného čl. 13 dohovoru, pretože svojím rozsudkom nijako neprispel k odstráneniu už analyzovanej nezákonnosti daňového konania, ktorú krajský súd ako súd prvého stupňa v správnom súdnictve napriek námietkam sťažovateľa nenapravil. Najvyšší súd preto svojím odvolacím rozsudkom porušil aj právo sťažovateľa zaručené čl. 13 dohovoru (bod 1 výroku tohto nálezu).

Podľa čl. 127 ods. 2 ústavy ak ústavný súd vyhovie sťažnosti, svojím rozhodnutím vysloví, že právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom boli porušené práva alebo slobody podľa odseku 1, a zruší také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah.

Vzhľadom na konštatovanie porušenia práv zaručených dohovorom ústavný súd vyhovel aj návrhu sťažovateľa na zrušenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu a vrátenie veci tomuto súdu na ďalšie konanie (bod 2 výroku tohto nálezu).

Podľa § 56 ods. 6 zákona o ústavnom súde ak ústavný súd právoplatné rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah zruší a vec vráti na ďalšie konanie, ten, kto vo veci vydal

rozhodnutie, rozhodol o opatrení alebo vykonal iný zásah, je povinný vec znova prerokovať a rozhodnúť. V tomto konaní alebo postupe je viazaný právnym názorom ústavného súdu.

Úlohou najvyššieho súdu pri opätovnom prerokovaní odvolania sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu bude dôsledné rešpektovanie rozsahu prieskumu, ktorý už samotný najvyšší súd vymedzil vo svojom vyjadrení k predmetnej sťažnosti doručenom ústavnému súdu 24. marca 2010, keď považoval „za spornú otázku iba to, či namietanie pochybení v postupe daňových orgánov [§ 2 ods. 1, 2, 3, § 29 ods. 2, 4, a 8, § 30 ods. 3 a § 30a zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov – (...)] bolo opodstatnené a aký bol ich vplyv na zákonnosť rozhodnutia“. Najvyšší súd totiž v odôvodnení svojho zrušeného rozsudku dal odpoveď iba na niektoré z týchto otázok, kým s pochybením porušenia § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov výkonom spornej daňovej kontroly sa vôbec nevysporiadal napriek tomu, že sám toto pochybenie identifikoval ako žalobný dôvod sťažovateľa. Pritom bude potrebné, aby najvyšší súd rešpektoval ústavným súdom formulovaný právny názor o povahe lehoty ustanovenej v uvedenom ustanovení zákona o správe daní a poplatkov a o následkoch jej nerešpektovania.

III.

Podľa § 36 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uznesením uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania jeho trovy.

Sťažovateľ si v sťažnosti uplatnil trovy konania v sume 292,39 € (2 úkony právnej služby vykonané v roku 2009 spolu s režijným paušálom a pripočítaním 19 % dane z pridanej hodnoty).

Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa ústavný súd vychádzal z ustanovení § 1 ods. 3, § 11 ods. 2 a § 14 ods. 1 písm. a) a c) vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov

za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov. Základná sadzba odmeny za úkon právnej služby uskutočnený v roku 2009 je 115,90 € a hodnota režijného paušálu predstavuje 6,95 €, za úkon realizovaný v roku 2010 je odmena 120,23 € a náhrada režijného paušálu 7,21 €.

S poukazom na výsledok konania i na sťažovateľom požadovaný rozsah náhrady trov právneho zastúpenia priznal ústavný súd sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania za dva úkony právnej služby uskutočnené v roku 2009 (prevzatie a príprava zastúpenia, písomné podanie – sťažnosť) v sume 245,70 € (vrátane paušálu) a za jeden úkon vykonaný v roku 2010 v sume 120,23 € (podanie doručené ústavnému súdu 20. apríla 2010) a k tomu náhradu režijného paušálu 7,21 €, spolu sumu 373,14 €. Sumu priznanej náhrady však nezvýšil o 19 % dane z pridanej hodnoty, pretože sťažovateľ nepredložil ústavnému súdu žiaden relevantný dôkaz o registrácii právneho zástupcu JUDr. J. U. za platiteľa dane z pridanej hodnoty.

Vzhľadom na znenie čl. 133 ústavy toto rozhodnutie nadobúda právoplatnosť dňom jeho doručenia účastníkom konania.

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

V Košiciach 29. júna 2010