



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

I. ÚS 238/06-39

*Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Sergeja Kohuta a zo sudcov Juraja Horvátha a Lajosa Mészárosa na neverejnom zasadnutí 16. decembra 2008 prerokoval prijatú sťažnosť spoločnosti B., s. r. o., R., právne zastúpenej advokátom JUDr. B. N., B., vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sž-o-KS 212/04 z 13. septembra 2005 a takto*

### **r o z h o d o l :**

*1. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1 Sž-o-KS 212/04 z 13. septembra 2005 p o r u š i l základné právo spoločnosti B., s. r. o., R., na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.*

2. *Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sž-o-KS 212/04 z 13. septembra 2005 zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie.*

3. Spoločnosti B., s. r. o., R., priznáva náhradu trov právneho zastúpenia v sume 10 332 Sk (slovom desaťtisícristotridsaťdva slovenských korún), ktoré je Najvyšší súd Slovenskej republiky povinný vyplatiť na účet jej právneho zástupcu JUDr. B. N., B., do jedného mesiaca od právoplatnosti tohto rozhodnutia.

## **O d ô v o d n e n i e :**

### **I.**

1. *Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) uznesením z 11. júla 2006 č. k. I. ÚS 238/06-11 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 B., s. r. o., R. (ďalej len „sťažovateľka“), právne zastúpenej advokátom JUDr. B. N., B., ktorou namietala porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) sp. zn. 1 Sž-o-KS 212/04 z 13. septembra 2005 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“ alebo „napadnuté rozhodnutie“).*

1.1 *Zo sťažnosti vyplynulo, že: «Najvyšší súd SR rozsudkom č. 1 Sž-o-KS 212/2004 zo dňa 13. septembra 2005 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 25 S 3/2003-62 zo dňa 30. apríla 2004 a o trovách konania rozhodol tak, že ich náhradu žalobcovi nepriznal.*

*Krajský súd v Žiline označeným rozsudkom zamietol našu žalobu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného D., pracovisko Ž. č. k. V/256/6022/2003/Kum zo dňa 23. júla 2003 a dorubil nám rozdiel dane vo výške 6 215 600,- Sk. Žalovaný D. svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že sme nepreukázali vykonanie prác našimi subdodávateľmi a*

*tak nám výdavky za tieto práce neuznal, čím zvýšil náš daňový základ pre daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie r. 1998.*

*Proti tomuto rozhodnutiu žalovaného sme podali žalobu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 8. októbra 2003, v ktorej sme namietali nezákonnosť rozhodnutia žalovaného z toho dôvodu, že nevykonal dôkazy na riadne zistenie skutkového stavu, pretože žalovaným uvádzané dôkazy boli rozporné. Namietali sme tiež, že daňové orgány v dôvodoch svojich rozhodnutí vôbec neuviedli dôkazy jednoznačne svedčiace v náš prospech (písomné čestné vyhlásenia subdodávateľov a to vtedajšieho predsedu D. Ing. R. O., R. K., M. F. a J. A.) a tieto dôkazy vôbec nevyhodnotili a nezohľadnili. Navyiac sme namietali, že dôkazy uvádzané žalovaným v náš neprospech boli získané v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi a tak na ne vôbec nebolo možné prihliadať (§ 29 ods. 4 Zák. č. 511/1992 Zb.). Z týchto dôvodov sme žiadali napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť.*

*Krajský súd našu žalobu zamietol s odôvodnením, že sme nepreukázali uskutočnenie prác našimi subdodávateľmi, pričom vychádzal z dôkazov (podobne ako daňové orgány), ktoré boli vykonané bez akejkoľvek našej vedomosti. Išlo o svedecké výpovede, ktorých obsah bol vyhodnotený v náš neprospech. Pravdivosť týchto výpovedí sme spochybnili predložením listinných dôkazov - čestných vyhlásení, ktoré boli opačného obsahu než dôkazy zistené daňovými orgánmi.*

*Proti tomuto rozsudku krajského súdu sme podali odvolanie zo dňa 13. júla 2004 a doplnenie dôvodov tohto odvolania zo dňa 2. augusta 2004. Namietali sme znovu, že krajský súd zohľadnil v náš neprospech dôkazy, ktoré boli vykonané bez akejkoľvek našej vedomosti, teda v rozpore so všeobecne záväznými právnymi normami a na také nebolo možné vôbec prihliadať. Poukázali sme na nelogické a účelové hodnotenie dôkazov v rozpore s ich obsahom v náš neprospech. Taktiež sme namietali nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov. Všetky tieto procesné pochybenia a nesprávne postupy mali za následok nesprávnosť rozhodnutia vo veci samej.*

*Najvyšší súd SR potvrdil rozsudok krajského súdu a v podstate sa stotožnil s dôvodmi daňových orgánov i krajského súdu. V dôvodoch svojho rozsudku sa s našimi námietkami buď vôbec nevysporiadal, alebo sa vysporiadal v rozpore s ich skutočným obsahom, alebo sa s nimi vysporiadal len formálne.*

*V dôvodoch rozsudku Najvyššieho súdu SR, tak ako v rozsudku krajského súdu a v rozhodnutiach daňových orgánov, vôbec nie je ani zmienka o našej námietke, že dôkazy z ktorých sa pri rozhodovaní vychádzalo, nebolo možné použiť, pretože boli vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi normami. Dôvody rozsudku vôbec neobsahujú skutočnosť, že sme podali doplnenie dôvodov odvolania zo dňa 2. augusta 2004, kde sme uviedli a zdôvodnili tieto podstatné námietky na ktoré Najvyšší súd SR vôbec nereagoval.*

*Napadnutý rozsudok je teda svojvoľný a arbitrárny, bez uvedenia akýchkoľvek dôvodov.*

*Najvyšší súd SR v dôvodoch napadnutého rozsudku uvádza „Podľa odvolacieho súdu bol v preskúmvanej veci náležite zistený skutkový stav, žalobca mal možnosť navrhovať dôkazy a preukázať pravdivosť svojich tvrdení, čo sa mu však nepodarilo. Nepreukázal vierohodnosť sporných účtovných dokladov a neunesol tak dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení zmien a doplnkov.“*

*Ak sa Najvyšší súd SR (ako krajský súd a daňové orgány oboch stupňov), vôbec nezaoberal našou námietkou, že dôkazy z ktorých, ako rozhodujúcich, sa pri rozhodovaní vychádzalo, boli vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi a teda na ne nebolo možné prihliadať, došlo k porušeniu ust. čl. 12 ods. 1, čl. 13 ods. 4 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Tým je porušená aj zásada spravodlivosti súdneho konania a tým je porušené ust. čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.*

*Právo na spravodlivý proces je zabezpečené aj procesnými zárukami, medzi ktoré patrí právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré vyžaduje, aby rozhodnutie bolo náležite odôvodnené tak, aby na každý argument strany bola daná podrobná odpoveď. Najvyšší súd SR sa v napadnutom rozhodnutí len formálne vysporiadal s našimi námietkami bez toho, aby jeho dôvody uvedené v rozhodnutí mali oporu v skutkovom stave a v konkrétnom právnom ustanovení. Z toho vyplýva, že nestačí, keď Najvyšší súd SR v odôvodnení uvedie, že „Tvrdenie žalobcu o porušení § 2 ods. 1, 3, 4 Zákona o správe daní a poplatkov ako čl. 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky sú podľa názoru odvolacieho súdu nedôvodné a neopodstatnené“, ale musí uviesť dôvody reálne zodpovedajúce skutočnému obsahu administratívneho spisu, zohľadňujúc konkrétne ustanovenie právnej normy. Najvyšší súd vyhodnotil len niektoré dôkazy a v úplnom rozpore s ich skutočným*

*obsahom a v rozpore v ich vzájomnej súvislosti, čím došlo k hrubému porušeniu základných princípov spravodlivého procesu.*

*Naviac, Najvyšší súd neprihliadal na vady daňového konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia podľa § 250i ods. 3 O. s. p. napriek tomu, že na takéto vady bol povinný prihliadať z úradnej povinnosti a túto skutočnosť sme v odvolaní namietali.*

*O tejto námietke v dôvodoch rozsudku Najvyššieho súdu SR niet ani zmienky.*

*Takouto vadou je skutočnosť, že v tejto veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím nám teda bola znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane tak, ako to vyplýva z ust. § 2 ods. 1, 2 a 8 a § 29 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb., v ktorých je stanovená tzv. preukazná povinnosť daňových subjektov.*

*Podľa § 1a písm. d) cit. zák. je daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.*

*Podľa § 15 ods. 1 prvá veta cit. zák., daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane, alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.*

*Z citovaných ustanovení je zrejmé, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o hmotnoprávných právach a povinnostiach daňových subjektov. Keď v tejto veci došlo podľa § 15 ods. 3 cit. zák. k ukončeniu daňovej kontroly dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole nám, ako kontrolovanému daňovému subjektu, týmto dňom sa začalo vyrubovacie konanie (§ 44 cit. zák.). Z ust. § 44 ods. 1 je zrejmé, že ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13) začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej. V tomto konaní nám teda malo byť umožnené využiť a použiť všetky nám zákonom priznané práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 cit. zák., už vzhľadom na to, že sme namietali závery uvedené v protokole o kontrole nadmerného odpočtu DPH. Za daňové - vyrubovacie prvostupňové konanie, nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.*

*Naviac, ak D. rozhodlo o našom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu bez akejkoľvek našej účasti, tým sme sa vlastne daňového konania, tak prvostupňového ako i*

*odvolacieho vôbec nezúčastnili, čím nám boli odňaté naše základné procesné práva a to právo na postup zachovávajúci práva a zákonom chránené záujmy zo strany daňových orgánov podľa § 2 ods. 1 Zák. č. 511/1992 Zb. a právo na úzku súčinnosť podľa § 2 ods. 2 a 8 cit. zák. Týmto postupom nám bolo prakticky znemožnené splniť si svoju povinnosť na preukázanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie a vyrubenie dane, ako to určuje § 29 ods. 8 cit. zák., čím nám bolo odňaté nielen zákonné, ale i ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom (taktiež § 2 ods. 1, 2 a 8 cit. zák.).*

*Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru je aj právo na také odôvodnenie 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 (IV. ÚS 115/03).*

*Preto ustanovenie § 157 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku treba z hľadiska už uvedených článkov ústavy a dohovoru aj s ohľadom na príslušnú judikatúru ESLP (napr. Garcia Ruiz v. Španielsko z 21. januára 1999, ods. 26, týkajúci sa povinnosti súdov odôvodniť svoje rozhodnutia) vykladať a uplatňovať tak, že rozsudok Najvyššieho súdu mal obsahovať v odôvodnení dostatočné a relevantné dôvody, na základe ktorých bolo rozhodnuté.*

*Dostatočnosť a relevantnosť týchto dôvodov sa musí týkať nielen toho, z akých úvah Najvyšší súd vychádzal, keď uzavrel, že sme nepreukázali uskutočnenie prác našimi subdodávateľmi, pričom sa mal zaoberať všetkými vykonanými dôkazmi v súlade s ich skutočným obsahom.*

*Podľa nášho názoru sa uvedenými ustanoveniami Najvyšší súd SR vo veci dostatočne neriadil, v dôsledku čoho napadnutým rozhodnutím Najvyšší súd porušil naše základné právo na súdnu ochranu a spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 2 ústavy a právo podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.*

*V správnom súdnictve (konanie v súčasnosti upravené len v V. časti OSP) ide preskúmanie rozhodnutí orgánov verejnej správy, t. j. o určitý spôsob súdnej kontroly zákonnosti rozhodovania verejnej správy. Sú to rozhodnutia, v ktorých už uplatnili svoju zákonom danú kompetenciu orgány verejnej správy I. a II. stupňa a súdy tieto rozhodnutia*

*iba preskúmvajú (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR), ako i zákonnosť postupu týchto orgánov a to v rozsahu podanej žaloby.*

*Podstatou správneho súdnictva je teda ochrana práv fyzických a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní. Ide o právny inštitút, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti poškodená dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom už správny orgán nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten, o koho práva v konaní ide.*

*Z práva na spravodlivý proces vyplýva povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentami a dôkaznými návrhmi strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie. Obsahom práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru je právo na určitú kvalitu procesu, ktorá je zabezpečená viacerými inštitucionálnymi a procesnými zárukami. Najvyšší súd SR, krajský súd a daňové orgány v tomto konaní takéto záruky nerešpektovali a nezabezpečili ani minimálne potrebnú kvalitu procesu tak, aby bolo naplnené právo na spravodlivý proces a právo na súdnu ochranu.*

*Dôkazy a spôsoby ich vykonania protiprávnym spôsobom, ktorých zákonnosť namietame, sú predovšetkým výsluchy svedkov, uskutočnených prostredníctvom dožiadaných správcov dane (Ing. O., p. K. a p. A.), ktorý údajne nepotvrdili vykonanie prác, o vykonaní ktorých sme vôbec neboli informovaní a teda nemohli sme im klásť otázky, vyjadrovať sa k spôsobu a postupu ich vykonania, čím nám boli odňaté základné procesné práva účastníka daňového konania, a to právo na úzku súčinnosť a spoluprácu a zákonný postup, určené v ust § 2 ods. 1, 2 a 8, § 15 ods. 5 písm. d) a § 29 ods. 4 Zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení zmien a doplnkov. Tým bolo porušené i naše ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR.*

*Naviac pravdivosť a objektivitu týchto dôkazov namietame a predložili sme dôkazy, ktoré sú dôkazmi opačnými (čestné vyhlásenia Ing. O., K., A. a svedecké výpovede Z. N., J. Ž. a Ing. V.). Tieto priame dôkazy preukazujú pravdivosť našich tvrdení o uskutočnení prác našimi dodávateľmi.*

*Tieto zásadné rozpory v dôkazoch ponechal Najvyšší súd SR bez povšimnutia, čím nebol zistený skutkový stav veci takých skutočností, ktoré sú rozhodujúce pre právne posúdenie tejto veci.*

*Žiadny súd a ani správny orgán nemôže bez toho, aby nepoškodil riadny výkon spravodlivosti, brať do úvahy dôkazy získané nezákonným spôsobom, t. j. vykonaným v rozpore s čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, alebo neprihliadať na dôkazy, ktoré majú zásadný význam pre právne posúdenie veci. Ak súd takto postupoval porušil naše ústavné právo podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.*

*Súd má právomoc (kompetenciu), v rámci ktorej má nielen právo, ale i povinnosť preskúmať všetky aspekty sporu o občianskom práve alebo záväzku, za ktoré treba považovať predovšetkým konania pred správnymi orgánmi a správnymi súdmi a rozhodnúť o všetkých skutkových a právnych otázkach, ktoré sú pre rozhodnutie o veci významné, tak aby zabezpečil a poskytol účastníkom konania reálnu právnu ochranu. Poskytnutie len formálnej právnej ochrany je v rozpore s obsahom práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru, pretože len reálne (nie formálne) zabezpečenie tohto práva je jeho naplnením.*

*Z uvedeného je jednoznačné, že napadnutý rozsudok Najvyššieho súdu SR, je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, svojvoľný a arbitrárny, bez uvedenia adekvátnych dôvodov, čím došlo k porušeniu nášho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru.*

*Ústavný súd SR je oprávnený posúdiť neústavnosť konania, resp. rozhodovania všeobecných súdov, t. j. či v konaní pred ním nedošlo k porušeniu procesnoprávných princípov konania (čl. 46 až 50 Ústavy SR).*

*Právomoc Ústavného súdu SR rozhodovať o tejto sťažnosti je zakotvená v čl. 127 ods. 1 Ústavy SR posledná veta, podľa ktorého Ústavný súd SR je oprávnený a povinný chrániť základné práva a slobody, ak o ich ochrane nerozhoduje iný súd.*

*Okrem Ústavného súdu SR niet iného súdu, ktorý by chránil naše základné práva a slobody, nakoľko proti napadnutému rozsudku Najvyššieho súdu SR nie sú prípustné žiadne opravné prostriedky.*

*Napadnutý rozsudok Najvyššieho súdu SR nám bol doručený 5. decembra 2005. Lehota na podanie sťažnosti teda uplynie 6. februára 2006.»*

*1.2 Na základe uvedených skutočností sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd vydal toto rozhodnutie:*

„1. Základné právo spoločnosti B., s. r. o. na súdnu ochranu a spravodlivý súdny proces podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru konaním a rozsudkom Najvyššieho súdu SR pod č. k. 1 Sž-o-KS 212/2004 zo dňa 13. septembra 2005 bolo porušené.

2. Ústavný súd SR zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 1 Sž-o-KS 212/2004 zo dňa 13. septembra 2005.

3. Najvyšší súd SR je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy konania 30 464,- Sk podľa § 10 Vyhl. č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnej pomoci za jeden úkon á 25.450,- Sk, 1 x režijný paušál á 150,- Sk, 19 % DPH 4.864,- Sk a zaplatiť ich advokátovi do 3 dní od doručenia rozhodnutia.“

2. Na základe žiadosti ústavného súdu sa k veci písomne vyjadrili obaja účastníci konania: najvyšší súd, zastúpený jeho predsedom JUDr. M. K., listom z 11. augusta 2006 č. k. KP 8/06-38 a právny zástupca sťažovateľky stanoviskom k uvedenému vyjadreniu najvyššieho súdu z 25. septembra 2006.

2.1 Predseda najvyššieho súdu vo svojom vyjadrení netrval na ústnom pojednávaní v danej veci a uviedol, že:

„Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 13. septembra 2005, č. 1 Sž-o-KS 212/2004 bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Žiline z 30. apríla 2004, číslo 25 S 3/2003-62, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu B., s. r. o., R., zast. advokátom JUDr. J. M. o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia D., pracovisko Ž. z 23. júla 2003 č. V/256/6022/2003/Kum. Žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer D. R. zo 16. apríla 2002, č. 661/2200/26569/02/Jo-E/38 o dorubení dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 1998 v sume 6 215 600,- Sk.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní preskúmal rozsudok krajského súdu spolu s predchádzajúcim administratívnym konaním, ako aj napadnuté rozhodnutie, pričom spojil na spoločné pojednávanie veci vedené pod sp. zn. 1 Sž-o-KS 212/2004 a 1 Sž-o-KS 216/2004, nakoľko spolu súvisia.

V preskúmaných veciach boli platobné výmery vydané na základe výsledkov daňovej kontroly zameranej na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty vykonanej u žalobcu. V daňovom konaní bol náležite a dôsledne zistený skutkový stav. Žalobca bol

*v administratívnom konaní zastúpený daňovým poradcom JUDr. J. H., ktorý sa zúčastnil výsluchov svedkov, kládol im otázky a mal možnosť navrhovať ďalšie dôkazy. Nie je pravdivé potvrdenie sťažovateľa, že mu bola odňatá možnosť chrániť svoje záujmy v daňovom konaní.*

*V prieskumnom súdnom konaní mal žalobca (sťažovateľ) v súlade so zákonom umožnené všetkými zákonnými prostriedkami konať pred súdom a účinne chrániť svoje záujmy. Toto právo využil. Skutočnosť, že nebol v konaní úspešný, však neznamená, že bolo porušené jeho právo na súdnu ochranu a spravodlivý súdny proces (čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR) a právo na spravodlivé súdne konanie (čl. 6 ods. 1 Dohovoru).*

*Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v predmetnej veci nie sú splnené podmienky pre konanie a rozhodovanie Ústavného súdu Slovenskej republiky ustanovené v čl. 127 ods. 1 Ústavy SR. Sťažovateľom tvrdené a namietané porušenie jeho základných práv a slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodných zmlúv bolo predmetom konania a rozhodovania tak Krajského súdu v Žiline, ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, teda iného súdu ako Ústavného súdu Slovenskej republiky.*

*Navrhujem, aby Ústavný súd sťažnosť ako neopodstatnenú zamietol. Na ústnom pojednávaní netrváme.*

*V prípade, že sa mieni ústavný súd vecne zaoberať sťažnosťou, bude vhodné si zadovážiť spisy Krajského súdu v Žiline sp. zn. 25 S 3/2003 a 25 S 4/2003, ako aj administratívny spis D., pracovisko Ž., z ktorých zistí, že tvrdenia sťažovateľa nie sú pravdivé.“*

2.2 Právny zástupca sťažovateľky vo svojom stanovisku k uvedenému vyjadreniu najvyššieho súdu uviedol najmä, že:

*„1. Z vyjadrenia NS SR zo dňa 11. 8. 2006 je nepochybne zrejmé, že ani v ňom NS SR rozlišuje medzi samostatnými procesnými fázami daňového procesu a to daňovou kontrolou, ktorá nie je daňovým konaním a samotným daňovým konaním. Nemôže byť pravdou, že v daňovom konaní bol náležite a dôsledne zistený skutkový stav, keď v prvostupňovom daňovom konaní správca dane nevykonal žiadne dokazovanie, ani žiadny*

*iný procesný úkon okrem vydania rozhodnutia. Z tohto podania je teda zrejmé, že NS SR doteraz nechápe správne jednotlivé samostatné časti daňového procesu. Taktiež je zrejmé z vyjadrenia NS SR, že sa vôbec nezaoberal našimi námietkami o možnosti použitia dôkazov vykonaných v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, najmä Ústavou SR a Dohovorom o základných ľudských právach a slobodách, ako i so Základnými zásadami daňového procesu stanovenými v Zák. č. 511/1992 Zb.*

*2. Netrváme na vykonaní ústneho pojednávania.*

*3. Oznamujeme Vám číslo účtu nášho právneho zástupcu...“*

3. Ústavný súd so súhlasom účastníkov konania podľa § 30 ods. 2 zákona o ústavnom súde upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s ich stanoviskami k opodstatnenosti sťažnosti dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci namietaného porušenia práv.

## II.

Z obsahu sťažnosti a k nej priložených písomností, z obsahu na vec sa vzťahujúceho administratívneho, ako aj súdneho spisu a z vyjadrení účastníkov konania ústavný súd zistil tieto relevantné skutočnosti:

1. D. R. vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu, o výsledku ktorej 25. marca 2002 vyhotovil protokol č. 661/2200/23427/02/Pt-B/4. Z tohoto protokolu vyplynulo, že sťažovateľka v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 1998 priznala daň vo výške 146 000 Sk, čo predstavovalo o 6 215 600 Sk menej ako bolo zistené správcom dane. Protokol bol so sťažovateľkou prerokovaný 10. apríla 2002, pričom sťažovateľka k tomu uviedla, že: *„nesúhlasím s výsledkami protokolu.“*

2. Na základe protokolu o daňovej kontrole z 25. marca 2002 daňový úrad vydal 16. apríla 2002 dodatočný daňový výmer č. 661/2200/26569/02/Jo-E/38, ktorým sťažovateľke dovyrubil daň v sume 6 215 600 Sk. Proti tomuto rozhodnutiu podala sťažovateľka v zákonnej lehote odvolanie.

3. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „daňové riaditeľstvo“) svojim rozhodnutím č. V/256/6022/2003/Kum z 23. júla 2003 rozhodnutie D. R. č. 661/2200/26569/02/Jo-E/38 zo 16. apríla 2002 potvrdilo. Sťažovateľka 10. októbra 2003 podala žalobný návrh na preskúmanie zákonnosti uvedeného rozhodnutia daňového riaditeľstva.

4. Krajský súd v Žiline žalobu sťažovateľky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia daňového riaditeľstva č. V/256/6022/2003/Kum z 23. júla 2003 zamietol svojím rozsudkom č. k. 25 S 3/03-62 z 30. apríla 2004. Proti tomuto rozsudku podala 13. júla 2004 sťažovateľka v zákonnej lehote odvolanie, ktorého dôvody podaním zo 6. augusta 2004 doplnila. Z odvolania sťažovateľky vyplývajú okrem iného tieto relevantné skutočnosti:

„Máme za to, že v konaní správneho orgánu, ktorého rozhodnutie je napadnuté žalobou, bol porušený zákon, a to vo vzťahu k základným zásadám daňového konania.

... dôkazy tak prvostupňový orgán, ako i žalovaný považovali za dôkazy preukazujúce neuskutočnenie zdaniteľného plnenia.

Takýto záver daňových orgánov je však nesprávny, pretože všetky uvedené dôkazy boli vykonané, bez akejkoľvek vedomosti daňového subjektu, nemohol sa vyjadriť k spôsobu ich vykonania a ani ich obsahu, čím bolo porušené základné právo účastníka konania podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, ako i v rozpore s ust. § 2 ods. 1,2,3 a 8, § 15 ods. 5 písm. d/ a e/, ako i § 29 ods. 4 Zák. č. 511/1992 Zb. Keďže tieto dôkazy boli vykonané v rozpore so zákonom nemožno na ne vôbec prihliadať.“

5. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom sp. zn. I Sž-o-KS 212/04 z 13. septembra 2005 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 25 S 3/03-62 z 30. apríla 2004.

### **III.**

Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

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

*Predmetom sťažnosti, ktorú ústavný súd prijal na ďalšie konanie, bolo tvrdenie sťažovateľky, že rozsudkom najvyššieho súdu z 13. septembra 2005 sp. zn. I Sž-o-KS 212/04 došlo k porušeniu jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.*

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

Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní rovní.

Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec prerokovala bez zbytočných prietáhov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.

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.

*Ústavný súd vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že pri uplatňovaní svojej právomoci nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov, a že jeho úloha sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 1/03, I. ÚS 226/03).*

*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 a čl. 48 ods. 2 ústavy a čl. 6 dohovoru v súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“).*

*Ústavný súd rovnako judikoval, že rozhodnutiu všeobecného súdu vo veci samej (vrátane rozhodnutia všeobecného súdu v správnom súdnictve) musí predchádzať jeho postup zodpovedajúci garanciam spravodlivého súdneho konania v zmysle príslušných ustanovení ústavy a príslušnej medzinárodnej zmluvy o ľudských právach a základných slobodách (v kontexte danej veci v súlade s dohovorom), najmä garanciam obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, v princípe rovnosti zbraní a v práve na kontradiktórne konanie (mutatis mutandis I. ÚS 230/03).*

Pre daňovú oblasť je vo vzťahu k právu na spravodlivé súdne konanie najvýznamnejšia skutočnosť, že daňový subjekt nesmie byť v ktorejkoľvek fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený, či obmedzený v uplatnení svojich procesných práv, ako je napr. podávanie návrhov dôkazných prostriedkov, podávanie námietok a sťažností na postup pracovníka správcu dane, podanie odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane či prístup k nezávislému a nestrannému súdu v otázke zákonnosti rozhodnutí či dokonca správcu dane (I. ÚS 269/05).

*Právo na spravodlivý súdny proces neznamena nárok na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami, resp. s jeho právnymi názormi. Z opačného pohľadu možno povedať, že neúspech v súdnom*

konaní nemožno bez ďalšieho považovať za porušenie základného práva. Je v právomoci všeobecných súdov vykladať a aplikovať zákony. Pokiaľ tento výklad nie je arbitrárny a je náležite zdôvodnený, ústavný súd nemá príčinu doň zasahovať (I. ÚS 19/02, I. ÚS 50/04).

1. Predmetom tohto konania boli najmä tvrdenia sťažovateľky o porušení jej základných práv na rovnosť účastníkov v konaní, na spravodlivé súdne konanie podľa označeného článku ústavy a dohovoru. Podstatu námietok sťažovateľky možno zhrnúť tak, že spočívali predovšetkým v tom, že v napadnutom konaní boli porušené „základné zásady daňového konania“, napadnutý rozsudok najvyššieho súdu „sa s našimi námietkami buď vôbec nevysporiadal, alebo... sa s nimi vysporiadal len formálne“, najmä preto, že:

„- V dôvodoch rozsudku Najvyššieho súdu SR, tak ako v rozsudku krajského súdu a v rozhodnutiach daňových orgánov, vôbec nie je ani zmienka o našej námietke, že dôkazy z ktorých sa pri rozhodovaní vychádzalo, nebolo možné použiť, pretože boli vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi normami. Dôvody rozsudku vôbec neobsahujú skutočnosť, že sme podali doplnenie dôvodov odvolania zo dňa 2. augusta 2004, kde sme uviedli a zdôvodnili tieto podstatné námietky na ktoré Najvyšší súd SR vôbec nereagoval.

Napadnutý rozsudok je teda svojvoľný a arbitrárny, bez uvedenia akýchkoľvek dôvodov.

- Krajský súd našu žalobu zamietol s odôvodnením, že sme nepreukázali uskutočnenie prác našimi subdodávateľmi, pričom vychádzal z dôkazov (podobne ako daňové orgány), ktoré boli vykonané bez akejkoľvek našej vedomosti.

- Navyiac, Najvyšší súd neprihliadal na vady daňového konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia podľa § 250i ods. 3 O. s. p. napriek tomu, že na takéto vady bol povinný prihliadať z úradnej povinnosti a túto skutočnosť sme v odvolaní namietali.

O tejto námietke v dôvodoch rozsudku Najvyššieho súdu SR niet ani zmienky.

Takouto vadou je skutočnosť, že v tejto veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím nám teda bola znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane tak, ako to vyplýva z ust. § 2 ods. 1, 2 a 8 a § 29 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb., v ktorých je stanovená tzv. preukazná povinnosť daňových subjektov.

- ... je zrejmé, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o hmotnoprávných právach a povinnostiach daňových subjektov. Keď v tejto veci došlo podľa § 15 ods. 3 cit. zák. k ukončeniu daňovej kontroly dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole nám, ako kontrolovanému daňovému subjektu, týmto dňom sa začalo vyrubovacie konanie (§ 44 cit. zák.). Z ust. § 44 ods. 1 je zrejmé, že ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13) začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej. V tomto konaní nám teda malo byť umožnené využiť a použiť všetky nám zákonom priznané práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 cit. zák., už vzhľadom na to, že sme namietali závery uvedené v protokole o kontrole nadmerného odpočtu DPH. Za daňové - vyrubovacie prvostupňové konanie, nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.“.

#### *1.1 K namietanému porušeniu základných zásad daňového konania*

Sťažovateľka namietala predovšetkým nedostatky konania pred prvostupňovým daňovým orgánom. Tvrdila, že boli porušené základné zásady daňového konania, pretože v napadnutej veci ani „neprebehlo prvostupňové daňové konanie“, keďže „daňová kontrola nie je daňovým konaním“.

A. Pred posúdením prípadného porušenia základných princípov napadnutého daňového konania ústavný súd považoval za dôležité zaujať právne stanovisko k tomu, čo sa podľa jeho výkladu pod „daňovou kontrolou“ rozumie, pretože 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 (ďalej aj „zákon o správe daní“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) definíciu daňovej kontroly neobsahuje, a to napriek tomu, že s ňou spája celý rad procesných dôsledkov, ktoré už upravuje.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

Podľa názoru ústavného súdu daňová kontrola nepredstavuje samostatné daňové konanie, ale je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci daňového konania; nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane. Daňová kontrola sa spravidla začína spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly. Ukončená je dňom prerokovania protokolu o daňovej kontrole s kontrolovaným daňovým subjektom. Protokol o daňovej kontrole nemožno považovať za rozhodnutie, pretože ním sa daňovému subjektu neukladajú práva a povinnosti, ale je iba podkladom na prípadné vydanie platobného výmeru. Daňová kontrola je teda svojou povahou procesom kontrolným, a nie rozhodovacím.

Ústavný súd sa stotožňuje s názorom najvyššieho súdu, ktorý vo svojom rozsudku sp. zn. 5 SŽ-o-KS 139/2005 z 24. novembra 2006 konštatoval, že „*samotná daňová kontrola nemôže a ani zákonodarca nemal na myslí, aby nahradila prvostupňové daňové konanie so všetkými svojimi procesnými právami a povinnosťami účastníka konania.*“

*Podľa § 20 ods. 1 poslednej vety zákona č. 511/1992 Zb. ak sa konanie začína z podnetu orgánu príslušného konať vo veci, konanie sa začína dňom, keď tento orgán vykonal voči daňovému subjektu alebo inej osobe, voči ktorej je podľa tohto zákona oprávnený konať, prvý úkon v konaní.*

Na základe uvedeného treba vykladať formuláciu obsiahnutú v § 15 ods. 13 poslednej vete zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorej doručenie protokolu podľa odseku 12 sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu na dani, ako prvý úkon v konaní v zmysle citovaného ustanovenia § 20 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., na základe ktorého sa účastník konania dozvie, aká povinnosť sa od neho požaduje splniť, tzn. v akej výške, na akom právnom základe a na akých dôvodoch.

*Takáto procesná situácia umožňuje účastníkovi konania rozhodnúť sa, či využije všetky prípustné prostriedky, alebo nie. V žiadnom prípade však nemožno zameniť právo využiť prostriedky obrany v začatom daňovom konaní za jednoduché využitie inštitútu vyjadrenia sa kontrolovaného daňového subjektu k protokolu v lehote 8 dní postupom podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. Účelom prerokovania protokolu je vnútorná revízia*

*protokolu správcom dane pri jeho prerokovaní. Opačný výkladový prístup by znamenal negáciu osobitného postavenia daňovej kontroly, ktoré ju odlišuje od daňového konania [najmä vymedzenie rozsahu práv a povinností daňového subjektu od rozsahu jeho práv a povinností v daňovom konaní a striktné pridržiavanie sa označovania kontrolovaný daňový subjekt namiesto účastník konania (§ 6 zákona č. 511/1992 Zb.)].*

B. Pokiaľ ide o základné zásady daňového konania, ústavný súd predovšetkým poznamenáva, že daňové konanie je ovládané celou radou princípov, resp. zásad, ktoré sú spoločné pre celú oblasť správy daní a ktoré sa premietajú najmä do roviny práv a povinností subjektov zúčastnených na daňovej kontrole a nadväzujúcich konaní a procesov. Tieto princípy, resp. zásady možno rozdeliť do viacerých základných skupín, z ktorých sú z pohľadu posudzovanej veci najdôležitejšie princípy ústavné a princípy vyplývajúce zo zákona o správe daní.

Z ústavných princípov je najdôležitejší princíp právneho štátu (čl. 1 ods. 1 ústavy). Jednou zo základných aspektov právneho štátu je právna istota, ktorá by sa mala odrážať v určitej stabilite práva, resp. normotvorby, ale tiež jeho aplikácie. Taktiež právo na súdnu a inú ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy) patrí k základným komponentom právneho štátu. Pre daňovú oblasť je vo vzťahu k tomuto právu najvýznamnejšia skutočnosť, že daňový subjekt nesmie byť v žiadnej fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený alebo obmedzený v uplatnení svojich procesných práv. Princíp legality (čl. 2 ods. 2 ústavy) vyjadruje, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Štátne orgány môžu teda konať iba to, čo je zákonom povolené, a to ešte iba v rozsahu a spôsobom, ako im zákon dovoľuje. Z tejto zásady vyplýva množstvo obmedzení pre oblasť správy daní. Správca dane napr. nesmie vykladať zákon extenzívnym spôsobom a nie je v žiadnom prípade oprávnený uskutočňovať výpoveď svedkov bez oznámenia tohto úkonu daňovému subjektu a pod.

Medzi relevantné princípy upravené zákonom o správe daní patrí napr. zásada zákonnosti, ktorá predovšetkým ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti

s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 ústavy).

C. Za účelom overenia tvrdení o porušení označených základných práv sťažovateľky ústavný súd vykonal dokazovanie vyžiadanim súvisiacich spisov a zistil, že 6. júna 2001 spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly sa u sťažovateľky začala daňová kontrola na obdobie rokov 1998 a 1999. Ku kontrole sťažovateľka predložila základnú účtovnú dokumentáciu (napr. hlavnú knihu, knihu analytických účtov, výpisy z bežného účtu, výpisy z účtu sociálneho fondu, pokladničné doklady, došlé a vyšlé faktúry, zmluvy, záznamy o prevádzke motorových vozidiel, rekapitulácie miezd, inventárne karty, evidenciu nákupu pohonných hmôt, evidenciu DPH, veľké technické preukazy) a ostatné podklady k tejto kontrole zhromažďoval správca dane najmä miestnym zisťovaním. Dňa 25. marca 2002 bol spísaný protokol o daňovej kontrole, ktorý bol sťažovateľkou prerokovaný 10. apríla 2002. Napriek tomu, že sťažovateľka s týmto protokolom nesúhlasila, bez ďalšieho konania, výlučne na základe protokolu o daňovej kontrole, daňový úrad vydal 16. apríla 2002 dodatočný daňový výmer, ktorým sťažovateľke dovyrubil daň.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti a právne závery nemožno mať pochybnosti o tom, že v danom prípade po ukončení daňovej kontroly nebolo uskutočnené vyrubovacie konanie (prípadne v jeho rámci vytýkacie konanie), v ktorom by sťažovateľka mohla uplatniť svoje procesné práva, najmä aby už v prvostupňovom konaní dostala príležitosť predložiť všetky dôkazy potrebné na to, aby jej návrhy uspeli, ale i zoznámiť sa so všetkými ďalšími dôkazmi a pripomienkami, ktoré boli predložené s cieľom ovplyvniť rozhodnutie správneho orgánu, a vyjadriť sa k nim. Daňové konanie sa v okolnostiach danej veci pre sťažovateľku začalo bez prvej daňovej inštancie, teda prakticky odvolacím konaním, pričom správca dane tak svojím postupom porušil základné zásady daňového konania (najmä zásadu zákonnosti, zásadu súčinnosti, zásadu rovnosti). Ak je konanie pred správnym orgánom vo veci

sťažovateľky zaťažené tak výraznou procesnou chybou, že v danom prípade ani neprebehlo prvostupňové daňové konanie, nezostáva nič iné, ako konštatovať, že také procesné pochybenie daňového orgánu je vážnym porušením ustanoveného zákonného postupu ako podstatného znaku ústavne zaručeného práva na súdnu ochranu. Správny orgán postupoval v danom prípade spôsobom, ktorý ani nemohol viesť k vydaniu rozhodnutia na základe objektívne zisteného skutkového stavu, preto došlo aj k porušeniu princípov spravodlivého procesu, vrátane porušenia zásady rovnosti.

Ústavný súd po zvážení všetkých uvedených okolností dospel k záveru, že v napadnutom daňovom konaní správca dane porušil základné princípy daňového konania tak zásadným spôsobom, že tieto chyby konania mohli mať za následok nezákonné rozhodnutie vo veci samej, pričom v dôsledku uplatnenia opravných prostriedkov sťažovateľkou tieto chyby napravené neboli (najmä zachovanie garancie inštančnej kontroly rozhodnutí správneho orgánu).

## 1.2 K námietke týkajúcej sa nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu

*Podľa § 157 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) v odôvodnení rozsudku uvedie súd podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyloží, ktoré skutočnosti má preukázané a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, prečo nevykonal i ďalšie dôkazy, a posúdi zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil (odsek 2). V záujme výchovného pôsobenia rozsudku dbá súd na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé a zaoberalo sa príčinami sporu (odsek 3).*

*Toto zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu a inú právnu ochranu, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy (ktorého dôležitým aspektom je právo na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3) a podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru vykladať a uplatňovať s ohľadom na príslušnú judikatúru ESĽP (pozri napr. rozsudok Garcia Ruiz v. Španielsko z 21. januára 1999, § 26) tak, že rozhodnutie súdu musí uviesť dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené. Rozsah tejto povinnosti*

*sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť vo svetle okolností každej veci. Z citovaných článkov ústavy a dohovoru však nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené súdom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za základný pre svoju argumentáciu (mutatis mutandis I. ÚS 56/01).*

Príslušné ustanovenia ústavy a dohovoru, ktoré sa týkajú spravodlivého procesu, treba interpretovať tak, že kvalita procesu musí zodpovedať právam a povinnostiam, o ktorých sa koná. Z ústavnoprávneho hľadiska a z požiadaviek, ktoré vyplývajú z ochrany ústavnosti, rozsahu a spôsobu súdnej kontroly správnych aktov, treba venovať rozhodnutiam dostatočnú a výraznú pozornosť, rovnako ako ich treba v dostatočnej miere a presvedčivým spôsobom odôvodniť.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu vyplývajú tieto relevantné skutočnosti:

*„Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku) a dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť.*

*Základom dane z príjmov je rozdiel medzi príjmami, s výnimkou príjmov oslobodených od dane, a výdavkami (nákladmi) vynaloženými na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie, a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období, upravený podľa odsekov 2 až 4.*

*Hospodársky výsledok alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami sa upraví o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do výdavkov (nákladov) alebo sú do nich zahrnuté v nesprávnej výške, a o všetky sumy neoprávnene skracujúce príjmy (§ 23 ods. 1,3 zák. č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení zmien a doplnkov).*

*Správca dane neuznal ako daňový výdavok žalobcu sumu 15 518 580 Sk, ktorú žalobca mal zaplatiť za výkopové práce D. (10 926 570 Sk), spoločnosti P., s.r.o. V. (3 632 160 Sk) a podnikateľovi R. K., N. (959 850 Sk).*

*Z predloženého spisu žalovaného odvolací súd zistil, že v daňovom konaní vypočutí svedkovia popreli tvrdenia žalobcu. Účtovníčka družstva Z. M. a podpredseda P. O. vypovedali, že sporné faktúry družstvo nevystavilo, žiadne výkopové práce pre žalobcu*

nevykonávali, peniaze na účet družstva neprišli. Faktúry pre žalobcu neboli vôbec v účtovníctve družstva zaučtované a neboli ani evidované v knihe vyšlých faktúr.

Konateľ firmy P., s.r.o. V. M. F. uviedol, že on práce pre žalobcu nevykonával, nemal na to zamestnancov. Práce vykonali zamestnanci firmy I., s.r.o. M. Peniaze, ktoré mal od žalobcu prevziať, osobne odovzdal M. N. D. M. zistil, že majiteľom a konateľom spol. I. od 25.3.1997 je M. N., bytom N.. Faktúra č. 021/98 vystavená firmou I., s.r.o. M. za výkopové a zásypové práce v sume 1 022 900 Sk, z toho DPH 57 900 Sk mala byť zaplatená v hotovosti 30. novembra 1998 M. N. a faktúra č. 20/98 v sume 2 862 000 Sk, z toho DPH 162 000 Sk mala byť zaplatená 20. novembra 1998, pričom však M. N. bol už od júla 1998 vo väzbe.

Svedok R. K. vypovedal, že so žalobcom nemá žiadne obchodné vzťahy, nikoho z firmy nepozná, žiadne práce pre žalobcu nevykonával, faktúru nevystavil, podpis a pečiatka použitá na dokladoch nie je jeho.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti dospel i odvolací súd k záveru, že daňové doklady, na základe ktorých žalobca preukazoval svoje výdavky, sú nevierohodné a fiktívne. V súlade s § 23 ods. 3 zák. č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení zmien a doplnkov správca dane neuznal výdavky v sume 15 518 580 Sk a o túto sumu zvýšil základ dane z príjmov právnických osôb za rok 1998.

Správca dane a ani žalovaný nespochybňovali, že výkopové a zásypové práce boli vykonané, nie však firmami, ktoré označil žalobca a ktoré mali vystaviť faktúry pre žalobcu. Kontrolované účtovné doklady mali požadované formálne náležitosti, avšak ich obsah nezodpovedal skutočnosti.

Podľa odvolacieho súdu bol v preskúmvanej veci náležite zistený skutkový stav, žalobca mal možnosť navrhnovať dôkazy a preukázať pravdivosť svojich tvrdení, čo sa mu však nepodarilo. Nepreukázal vierohodnosť sporných účtovných dokladov a neunesol tak dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení zmien a doplnkov.

Tvrdenie žalobcu o porušení § 2 ods. 1,3, 4 Zákona o správe daní a poplatkov ako aj čl. 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky sú podľa názoru odvolacieho súdu nedôvodné a neopodstatnené.

*Rozsudok Krajského súdu v Žiline z 30. apríla 2004 č. 25 S 3/2003-62 je vecne správny, preto ho odvolací súd podľa § 219 Občianskeho súdneho poriadku potvrdil.“*

*Z uvedeného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu vyplýva, že najvyšší súd sa sústredil iba na vecnú správnosť svojho rozhodnutia, pričom v tomto smere možno považovať odôvodnenie tohto rozsudku za skutočne dostatočné. Okrem uvedeného sa však najvyšší súd pri odôvodnení svojho rozhodnutia nijako nezaoberal procesnými námietkami sťažovateľky, ktoré sa v daných súvislostiach (ako to je konštatované v bode 1.1 časti III tohto nálezu) javia byť ako rozhodujúce. Najvyšší súd vôbec nezaujal stanovisko k tomu, či v napadnutom konaní boli, alebo neboli porušené základné zásady daňového konania, hoci tieto sťažovateľka v doplnení svojho odvolania namietala. Najvyšší súd nijakým spôsobom nereagoval na námietku sťažovateľky, že v danom prípade vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím jej mala byť znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane. Sťažovateľka pritom vychádzala z toho, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, a tiež tvrdila, že za daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane, a to vydanie prvostupňového rozhodnutia. Najvyšší súd uvedené závažné tvrdenia sťažovateľky nielen neskúmal a nedal na tieto otázky ústavne konformné odpovede, ale v odôvodnení napadnutého rozhodnutia ani neuviedol, prečo tak neurobil, a preto podľa názoru ústavného súdu napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu treba považovať za arbitrárne.*

*Vzhľadom na všetky uvedené dôvody ústavný súd vyslovil porušenie základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, tak ako to je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia v bode 1.*

*2. Podľa § 56 ods. 2 prvej vety zákona o ústavnom súde ak sa základné práva alebo slobody porušili rozhodnutím alebo opatrením, ústavný súd také rozhodnutie alebo opatrenie zruší.*

Podľa § 56 ods. 3 písm. b) zákona o ústavnom súde ak ústavný súd sťažnosti vyhovie, môže vrátiť vec na ďalšie konanie.

V zmysle citovaných ustanovení ústavný súd zrušil rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 1 SŽ-o-KS 212/04 z 13. septembra 2005 a vec vrátil na ďalšie konanie (bod 2 výroku).

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

Sťažovateľke vznikli trovy konania z dôvodu právneho zastúpenia za tri úkony právnej služby (prípravu a prevzatie zastúpenia a podanie sťažnosti v roku 2006 a podanie písomného stanoviska k vyjadreniu najvyššieho súdu v roku 2006). Za tri úkony vykonané v roku 2006 patrí odmena v sume trikrát po 2 730 Sk a k tomu trikrát náhrada režijného paušálu v sume 164 Sk v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov. Odmenu za zastupovanie v sume 8 682 Sk bolo potrebné zvýšiť o 19 % dane z pridanej hodnoty, teda o sumu 1 649,58 Sk. Celkové trovy právneho zastúpenia sťažovateľky predstavujú preto zaokrúhlene sumu 10 332 Sk.

Vzhľadom na tieto skutočnosti ústavný súd o uplatnených trovách konania sťažovateľky rozhodol tak, ako to je uvedené v bode 3 výroku tohto rozhodnutia.

4. Vzhľadom na čl. 133 ústavy, podľa ktorého proti rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok, treba pod právoplatnosťou rozhodnutia uvedenou vo výroku tohto rozhodnutia rozumieť jeho doručenie účastníkom konania.

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

*V Košiciach 16. decembra 2008*