



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

N Á L E Z

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

I. ÚS 30/2018-41

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 30. januára 2019 v senáte zloženom z predsedníčky Marianny Mochnáčovej a sudcov Petra Brňáka a Milana Ľalíka prerokoval prijatú sťažnosť spoločnosti [REDACTED], [REDACTED] [REDACTED], zastúpenej JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, Horná 27, Banská Bystrica, vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na osobnú účasť a vyjadrenie sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 34/2015 z 26. júla 2017 a takto

r o z h o d o l :

1. Základné právo spoločnosti [REDACTED] na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a jej právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 34/2015 z 26. júla 2017 p o r u š e n é b o l i .

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 34/2015 z 26. júla 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ď a l š i e k o n a n i e .

3. [REDAKOVANÉ] priznáva náhradu trov konania v sume 374,80 € (tristosedemdesiatštyri eur a osemdesiat centov), ktorú je Najvyšší súd Slovenskej republiky p o v i n n ý zaplatiť na účet JUDr. Bohumila Nováka, advokáta, do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.

4. Vo zvyšnej časti sťažnosti n e v y h o v u j e .

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) č. k. I. ÚS 30/2018-27 bola na ďalšie konanie prijatá sťažnosť spoločnosti [REDAKOVANÉ] (ďalej len „sťažovateľka“) vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na osobnú účasť a vyjadrenie sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 34/2015 z 26. júla 2017 (ďalej len „najvyšší súd“ a „rozsudok najvyššieho súdu“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplynulo, že rozhodnutím Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 645/230/91032/10/Feč z 12. októbra 2010 v spojení so zmeňujúcim rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací orgán“) č. I/226/1149-91565/2011/994159-r z 13. septembra 2011 bol sťažovateľke vyrubený za zdaňovacie obdobie jún 2008 rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 345 871 €. Rozhodnutím správcu dane č. 645/230/91042/10/Feč z 12. októbra 2010 v spojení s potvrdzujúcim rozhodnutím odvolacieho orgánu č. I/226/1149-91566/2011/994159-r z 13. septembra 2011 bol sťažovateľke vyrubený za zdaňovacie obdobie júl 2008 rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 353 175,06 €.

3. Na podklade žaloby sťažovateľky Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) preskúmal zákonnosť predmetných rozhodnutí odvolacieho orgánu a rozsudkom sp. zn. 11 S 90/2011 z 13. januára 2015 žalobu zamietol. V totožnej veci pritom išlo už o druhý zamietajúci rozsudok krajského súdu, keď v poradí prvý rozsudok zo 17. apríla 2012 najvyšší súd zrušil uznesením sp. zn. 2 Sžf 39-40/2012 z 19. júna 2013. Na odvolanie sťažovateľky proti zamietajúcemu rozsudku krajského súdu z 13. januára 2015 o veci rozhodoval najvyšší súd, ktorý rozsudkom napadnutým touto sťažnosťou v poradí druhý rozsudok krajského súdu potvrdil.

4. Sťažovateľka v sťažnosti formulovala podrobné dôvody, ktorými preukazuje ňou tvrdenú ústavnú neakceptovateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho súdu. Podstatné námietky sťažovateľka zhrnula takto:

„Neposkytnutie primeranej lehoty na vyjadrenie sa k dodatku k protokolu, čím došlo k porušeniu kogentných ustanovení zákona č.511/1992 Zb., ako aj ústavného práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy na vyjadrenie sa k všetkým vykonávaným dôkazom.

Vôbec neprebehlo prvostupňové vyrubovacie konanie, napriek tomu, že daňové konanie je dvojstupňové, čím došlo k porušeniu ustanovení zákona o správe daní a poplatkov, čím bola sťažovateľke odňatá možnosť konať ako účastník konania v prvostupňovom konaní, čím došlo tiež k porušeniu ústavného práva podľa čl.48 ods. 2 ústavy na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov v jeho prítomnosti a možnosti vyjadriť sa k vykonávaným dôkazom.

Sťažovateľka namietala, že daňová kontrola nebola vykonaná v zákonom stanovenej lehote, pretože rozhodnutie nadriadeného orgánu o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly bolo nezákonné.

Ďalej sťažovateľka namietala nezákonnosť vykonávaných dôkazov, nesprávnosť ich hodnotenia jednotlivo i vo vzájomnej súvislosti, a nesprávnosť rozsahu a smerovania dokazovania. Správca dane použil dôkazy, ktoré vôbec neboli vykonané v rámci daňovej kontroly, vychádzal z dôkazov, ktoré sa netýkali sťažovateľky ale iných subjektov, a niektoré dôkazy boli vyhodnotené v rozpore s ich skutočným obsahom. Tým došlo k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov.“

5. Všetky uvedené čiastkové dôvody sťažnostnej argumentácie následne sťažovateľka rozvádza a konštatuje, že tieto boli súčasťou jej odvolacej argumentácie v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, najvyšší súd sa však nimi vôbec nezaoberal, resp. ich ponechal bez povšimnutia. V rámci sťažnostnej argumentácie sťažovateľka bližšie uviedla:

„Najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku stotožnil s nesprávnymi a neprijateľnými a ústavne nekonformnými právnymi závermi krajského súdu a k podstatným námietkam sťažovateľky prijal takéto závery, príp. k niektorým námietkam sťažovateľky sa vôbec nevyjadril:

(a) Odvolací súd sa námietkou sťažovateľky na neposkytnutie lehoty na vyjadrenie sa k dodatku k protokolu v dôvodoch napadnutého rozsudku vôbec nezaoberal.

(aa) Námietku sťažovateľky, spočívajúcu v tom, že neprebehlo prvostupňové konanie, keď daňové orgány sa touto námietkou náležite nezaoberali, najvyšší súd ponechal bez povšimnutia a uvedenia akýchkoľvek dôvodov.

(aaa) Najvyšší súd vo svojom rozhodnutí na námietku sťažovateľky o nedodržaní lehoty na vykonanie daňovej kontroly, z dôvodu jej nezákonného predĺženia nadriadeným orgánom, neuviedol žiadne dôvody.

(aaaa) Pokiaľ sa týka námietky zákonnosti vykonania dôkazov a ich hodnotenia, najvyšší súd sa stotožnil v plnom rozsahu so závermi krajského súdu, ktorý sa zasa stotožnil so závermi daňových orgánov. Najvyšší súd nezistil nezákonnosť vykonaných dôkazov a prípadné nesprávne vyhodnotenie ich obsahu...

Pri primeranom použití citovaných ustanovení, keď dôkazné bremeno sa presunulo na správcu dane, bolo povinnosťou správcu dane, ak mal pochybnosti o správnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, tieto pochybnosti a dôvody týchto pochybností oznámiť daňovému subjektu a umožniť mu vyjadriť sa k nim, podať vysvetlenie, podať návrh dôkazov alebo priamo predložiť dôkazy. V tejto veci však správca dane takýto postup nedodrжал, žiadne pochybnosti až do doručenia protokolu sťažovateľke v podstate neoznámil, čím konal svojvoľne a v rozpore s ust. čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. Navyše, vykonával dokazovanie a vyhľadávaciu činnosť bez toho, aby sťažovateľka o dôvodoch tohto dokazovania, jeho rozsahu a podstate čokoľvek vedela. Správca dane teda sťažovateľke neoznámil svoje pochybnosti a dôvody týchto pochybností o skutkových zisteniach, čím

sťažovateľke znemožnil brániť sa. Týmto nezákonným postupom správca dane sťažovateľke v podstate zabránil brániť sa v daňovom konaní, tak prvostupňovom ako i odvolacom, proti jeho pochybnostiam, keďže o nich vôbec nevedela...

Podstata tejto námietky sťažovateľky spočíva v tom, že už nemala kedy vyjadriť sa k skutočnostiam uvedeným v dodatku k protokolu o daňovej kontrole, keď tento bol sťažovateľke doručený na ústnom pojednávaní 8. 10. 2010 a o dva pracovné dni, t. j. 12. 10. 2010 bolo vydané prvostupňové rozhodnutie...

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 správcou 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.)]...

Sťažovateľka nikdy netvrdila, že v prvostupňovom vyrubovanom daňovom konaní je potrebné zopakovať dôkazy, vykonané v daňovej kontrole, pretože takýto názor nemá žiadnu oporu v platnej právnej úprave. Tvrdí však, že vo vyrubovanom konaní bolo povinnosťou správcu dane umožniť sťažovateľke odstrániť protichodné názory, v súvislosti so závermi daňovej kontroly, uvedenými v protokole z daňovej kontroly a vyjadrením sťažovateľky k protokolu. V tomto prípade správca dane teda nezákonným postupom neumožnil sťažovateľke tieto rozpory odstrániť, čím porušil jej ústavné právo podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR.

V súvislosti s touto námietkou sťažovateľka nezákonným postupom správcu dane mala odňatú možnosť konať ako účastník prvostupňového daňového konania, keď pri výkone daňovej kontroly táto bola vykonávaná takmer bez akejkoľvek súčinnosti so sťažovateľkou, prvostupňové daňové vyrubovacie konanie sa neuskutočnilo a odvolacie konanie prebehlo bez akejkoľvek účasti sťažovateľky. Keď daňová kontrola bola ukončená 08. 10. 2010 prerokovaním protokolu a rozhodnutie bolo vydané 12. 10. 2010, nemalo kedy byť uskutočnené prvostupňové daňové vyrubovacie konanie...

V citáciách rozsudku, ktoré najvyšší súd použil vo svojom stanovisku sa nijako nereaguje na našu námietku, že MVDI (medzinárodná výmena daňových informácií, pozn. ústavného súdu) nie sú dôkazmi ako takými, a už vôbec nepreukazujú splnenie podmienok, ktoré požaduje legislatíva na oslobodenie od dane... V tejto časti sú názory najvyššieho súdu v rozpore s logikou, ale i záväznou a platnou judikatúrou ESD, tak ako na ňu poukazujeme. Pokiaľ vykonával správca dane dožiadania MVDI, nešlo o dôkazy, ale len o informácie, ktorými preveroval skutkový stav, čím vykonával vyhľadávaciu činnosť, ku ktorej nepotreboval súčinnosť, a až po preverení skutkového stavu vyhľadávaním mohol začať vykonávať dokazovanie, avšak už za úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, v súlade so základnou zásadou daňového konania podľa § 2 ods. 2 a 8 zák. č. 511/1992 Zb. Ak postupoval bez akejkoľvek súčinnosti s daňovým subjektom, porušoval tým zákon, a takto získané dôkazy nemôžu byť zákonné. Preto tieto dožiadania nemožno považovať za zákonné dôkazy... V tomto smere poukazujeme na záväznú judikatúru Súdneho dvora vo veci C – 184/05, Twoh International BV a vo veci C – 55/98, Vestergaard.“

6. V ďalšej časti sťažnosti sťažovateľka uvádza, že ústavný súd už rozhodoval v jej veciach, ktoré sa týkajú rovnakej daňovej kontroly, len za iné zdaňovacie obdobia. Sťažovateľka poukazuje na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015, ktorým bolo vyslovené porušenie jej práv rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2014, a to z viacerých dôvodov. Záver ústavného súdu vyplynul z toho, že v súdnej veci (i) opakovaná daňová kontrola bola nezákonná, (ii) vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie a (iii) bolo nezákonne prihliadnuté na dôkazy získané z medzinárodnej výmeny daňových informácií. Predmetný nález ústavného súdu bol v otázke absencie vyrubovacieho konania odôvodnený aj s poukazom na nález

sp. zn. I. ÚS 238/06, na ktorý sťažovateľka opakovane poukazuje aj v tejto sťažnosti. Sťažovateľka súčasne uviedla, že ústavný súd v inej veci týkajúcej sa iného zdaňovacieho obdobia (skutkové a právne okolnosti však boli obdobné) odmietol jej sťažnosť uznesením sp. zn. II. ÚS 506/2016 z 23. júna 2016 ako zjavne neopodstatnenú. Sťažovateľka v tejto súvislosti ústavnému súdu vytýka, že v uznesení sp. zn. II. ÚS 506/2016 vôbec neodôvodnil odklon od nálezu sp. zn. I. ÚS 314/2015 vo veci neuskutočnenia prvostupňového daňového konania.

7. V petite sťažnosti sťažovateľka ústavnému súdu navrhuje, aby nálezom vyslovil porušenie jej označených práv rozsudkom najvyššieho súdu, ďalej žiada, aby ústavný súd zrušil napadnutý rozsudok najvyššieho súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Súčasne žiada priznať aj náhradu trov konania pred ústavným súdom.

II.

8. Po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie ústavný súd vyzval najvyšší súd, aby sa k prijatej sťažnosti vyjadril a oznámil, či trvá na ústnom pojednávaní pred ústavným súdom. Predsedníčka najvyššieho súdu vo vyjadrení doručenom ústavnému súdu 5. marca 2018 v podstatnom uviedla:

«V rozsudku najvyššieho súdu je podrobne stranách 3 až 11 uvedené, ako krajský súd posúdil námietky žaloby č. 1 až 15. Keďže vtedajšia zákonná úprava to umožňovala, nebolo povinnosťou najvyššieho súdu opakovane sa uvedenými dôvodmi zaoberať, ale postačovalo v odôvodnení sa obmedziť na skonštatovanie správnosti dôvodov rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 2 OSP – Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Okrem toho najvyšší súd považuje za dôležité upozorniť aj na to, že pri tvorbe uvedeného rozsudku bolo aplikované aj ustanovenie § 250ja ods. 7 OSP, podľa ktorého, citujem: „Ak najvyšší súd rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola

predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.“

Obdobná vec toho istého žalobcu bola rozhodnutá rozsudkom sp. zn. 6 Sžf/133-137/2013 zo dňa 1. augusta 2014. V danej veci preto najvyšší súd zákonným postupom podľa § 250ja ods. 7 OSP poukázal na uvedené rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uviedol.»

Predsedička najvyššieho súdu vo vyjadrení zároveň uviedla, že netrvá na tom, aby sa vo veci konalo ústne pojednávanie.

9. Sťažovateľka zastúpená advokátom vo vyjadrení doručenom ústavnému súdu 19. februára 2018 uviedla, že súhlasí s tým, aby ústavný súd upustil od ústneho pojednávania v tejto veci.

10. Keďže účastníci konania oznámili, že netrvajú na ústnom pojednávaní a ústavný súd dospel k záveru, že od ústneho pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci, boli splnené podmienky pre upustenie od ústneho pojednávania podľa § 30 ods. 2 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) a sťažnosť bola prejednaná a rozhodnutá na neverejnom zasadnutí senátu ústavného súdu.

11. Po posúdení sťažnosti, rozsudku najvyššieho súdu a vyjadrenia k sťažnosti dospel ústavný súd na neverejnom zasadnutí senátu k záveru, že sťažnosť sťažovateľky je v podstatnej časti dôvodná.

III.

12. 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.

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

Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prietáhov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Verejnosť možno vylúčiť len v prípadoch ustanovených zákonom.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru má každý právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom.

13. Pokiaľ ide o medze zasahovania ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ústavný súd vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že mu neprislúcha hodnotiť správnosť skutkových záverov či právneho posúdenia veci všeobecnými súdmi, pretože nie je prieskumným súdom, nadriadeným súdom a ani ochrancom zákonnosti. Súdna moc je v Slovenskej republike rozdelená medzi všeobecné súdy a ústavný súd, čo vyplýva aj z vnútornej štruktúry ústavy (siedma hlava má dva oddiely, kde prvý upravuje ústavné súdnictvo a druhý všeobecné súdnictvo). Pri uplatňovaní svojej právomoci nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti ústavný súd nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Sú to teda všeobecné súdy, ktorým prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Úloha ústavného súdu pri rozhodovaní o sťažnosti pre porušenie základného práva na súdnu ochranu (práva na spravodlivé súdne konanie) rozhodnutím súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov interpretácie a aplikácie

zákonnych predpisov s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách najmä v tom smere, či závery všeobecných súdov sú dostatočne odôvodnené, či nie sú arbitrárne alebo svojvoľné s priamym dopadom na niektoré zo základných práv a slobôd (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05).

14. Podstatnou skutočnosťou určujúcou pre prijatie sťažnosti na ďalšie konanie bola okrem meritórnej sťažnostnej argumentácie namietajúcej neústavnosť napadnutého rozsudku najvyššieho súdu aj skutočnosť (rovnako akcentovaná aj sťažovateľkou), že ústavný súd o sťažnosti sťažovateľky založenej na obdobných argumentoch už rozhodoval a tejto nálezom sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015 vyhovel.

15. Po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie sa ústavný súd pre účely posúdenia ústavnej súladnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu oboznámil s jeho písomným odôvodnením, kde tento po rekapitulácii dôvodov rozsudku krajského súdu a odvolacej argumentácie sťažovateľky v podstatnom uviedol:

«Vo veci vedenej na najvyššom súde pod sp. zn. 6 Sžf 133-137/2013 išlo o obdobnú vec ako je predmetom konania vedeného pod sp. zn. 2 Sžf 34/2015. Osoby žalobcu a žalovaného sú identické, predmetom konania vedeného na najvyššom súde pod sp. zn. 6Sžf/133-137/2013 boli rozhodnutia žalovaného, ktorými bol (v spojení s rozhodnutiami správcu dane) žalobcovi vyrubенý rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiace august až november 2008, pričom tieto rozhodnutia boli vydané na základe výsledkov tej istej daňovej kontroly ako v konaní vedenom na najvyššom súde pod sp. zn. 2Sžf 34/2015.

Najvyšší súd poukazuje na dôvody uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžf/33-137/2013 zo dňa 1. augusta 2014, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a zároveň v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 O.s.p. uvádza text jeho odôvodnenia nasledovne:

„... Odvolací súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že Daňový úrad Trenčín na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 17. 9. 2009... oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty - január - apríl, jún - november 2008... výsledky daňovej kontroly správca dane zhrnul v Protokole zo dňa 9.9.2010, ktorý doručil žalobcovi na vyjadrenie;

k dôvodom žalobcu uvedených v jeho vyjadrení správca dane podal svoje stanovisko v dodatku k protokolu č. 1; protokol s dodatkom bol prejednaný so žalobcom dňa 8.10.2010... Správca dane - Daňový úrad Trenčín na základe výsledkov daňovej kontroly rozhodnutím zo dňa 12.10.2010 žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty

Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či daňové orgány oboch stupňov pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a žalobou napadnuté rozhodnutia vydali postupom v súlade s vtedy účinným zákonom o správe daní a poplatkov ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Podľa názoru odvolacieho súdu medzi účastníkmi konania v danej veci ostali sporné otázky, či správca dane, ako aj žalovaný vydali vo veci zákonné rozhodnutie, či v dostatočnom rozsahu bolo vo veci vykonané dokazovanie, či dôkazy boli vykonané zákonným spôsobom, či vo veci bol zistený správne skutkový stav, či nedošlo k porušeniu zásady zákonnosti, zásady súčinnosti, zásady hodnotenia dôkazov, či postupom daňových orgánov nedošlo k takej vade konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, ako aj či daňové orgány v súlade s príslušnou hmotnoprávnou úpravou posudzovali uskutočnené zdaniteľné plnenia, najmä, či daňové orgány oboch stupňov správne zistili a vyhodnotili charakter tovaru, keď daňové orgány predmetný tovar posudzovali ako investičné zlato a žalobca ako daňový subjekt tvrdil, že nikdy neobchodoval s investičným zlatom a predmetom faktúr v danej veci bolo zlato priemyselné. Odvolací súd zdôrazňuje, že účelom daňovej kontroly a daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov resp. daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu...

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku (č. k. 13S/103/2011-139 z 3. júla 2013) je zrejmé, že súd prvého stupňa sa vecou náležite zaoberal, keďže zákonnosť napadnutých

rozhodnutí žalovaného správneho orgánu dôsledne posudzoval v rozsahu jednotlivých žalobných dôvodov, zadovážiac si vo veci vyjadrenie žalovaného a administratívny spis. Súd prvého stupňa ku každému žalobnému dôvodu dal vyjadrenie podopreté skutkovými zisteniami vyplývajúcimi z predloženého administratívneho spisu žalovaného a vlastný názor, z dôvodu ktorého jednotlivé žalobné dôvody nepovažoval za dôvodné pre zrušenie preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov. Argumentácia súdu prvého stupňa vyslovená v odôvodnení napadnutého rozsudku je jasná, určitá a zrozumiteľná, dávajúca vyčerpávajúcu odpoveď na zásadné námietky žalobcu. Odvolací súd považoval za presvedčivú argumentáciu súdu prvého stupňa, ktorou odôvodnil správnosť záverov daňových orgánov oboch stupňov o tom, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach žalobca ako daňový subjekt nakupoval investičné zlato v rámci zistených obchodníkov so zlatom, kde ako finálny dodávateľ zlata vystupovali spoločnosti [REDACTED] a [REDACTED] ktoré spoločnosti sa zaoberali iba obchodnou činnosťou, t.j. nakupovali a predávali tovar - zlato, označené pôvodným rakúskym dodávateľom ako investičné zlato v nezmenenom stave, a preto uplatnenie DPH na dodávateľských faktúrach týchto uvedených spoločností je v rozpore so zákonom o DPH, a preto žalobcovi ako odberateľovi nevznikol nárok na odpočítanie tejto dane, keďže uvedený záver daňových orgánov vychádza z ich logického úsudku prijatého na základe výsledkov skutkových zistení zadovážených správcom dane v rámci daňovej kontroly vykonanej zákonným spôsobom.

Samotná skutočnosť, že súd prvého stupňa rozhodol vo veci napadnutým rozsudkom bez vykonania dokazovania tak isto ako predchádzajúcim rozhodnutím, nemá za následok jeho nezákonnosť. Predchádzajúci rozsudok súdu prvého stupňa odvolací súd zrušil pre nedostatočné odôvodnenie, bez uloženia povinnosti doplniť dokazovanie. V danej súvislosti odvolací súd dáva žalobcovi do pozornosti, že súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku vychádza zo skutkového stavu zisteného žalovaným správnym orgánom ku dňu vydania rozhodnutia a dokazovanie vykonáva len za účelom výkonu súdneho prieskumu. Vzhľadom k uvedenému nie je možné považovať za dôvodné ani tvrdenia žalobcu, že súd prvého stupňa bezdôvodne neprihliadol na jeho tvrdenia a argumenty uvádzané v žalobe, keď s poukazom na uvedené vyššie, súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku jasným a určitým spôsobom nielen že uviedol žalobné námietky

žalobcu, vyjadrenie žalovaného, skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, ale súčasne uviedol aj svoj právny záver, podľa ktorého nepovažoval žalobné námietky za odôvodňujúce zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného. Vychádzajúc z uvedeného odvolací súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že súd prvého stupňa v ďalšom konaní nepostupoval v intenciách názoru odvolacieho súdu vysloveného v zrušujúcom rozhodnutí, čím mu svojím postupom odňal možnosť konať pred súdom, pretože mu nebola poskytnutá súdna ochrana podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR, a že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa je nezrozumiteľný a nepresvedčivý pre nedostatok dôvodov.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, že krajský súd dospel k skutkovému záveru, ktorý je v úplnom rozpore so skutočným obsahom administratívneho spisu a v rozpore s dôkazmi v ňom sa nachádzajúcimi, majúc za to, že prevažná väčšina týchto dôkazov nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, v ktorej súvislosti sa v plnom rozsahu pridržiaval obsahu žaloby. Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu a z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia súdu prvého súdu mal preukázané, že prvostupňový súd v rámci súdneho prieskumu napadnutých rozhodnutí žalovaného pre prijatie svojho právneho záveru o zákonnosti preskúmaných rozhodnutí vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu predloženého žalovaným. Pokiaľ žalobca tvrdil, že prevažná väčšina dôkazov vykonaných správcou dane nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, ide o všeobecné tvrdenie, ktoré nemôže mať za následok preukázanie nezákonnosti postupu správcu dane pri zadovážení a vykonávaní dokazovania. V preskúmovacom konaní mal odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa preukázané, že žalovaný i správca dane pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné obchody boli uskutočnené spôsobom deklarovaným žalobcom.

Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a dokazovanie vykonávali v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu potvrdzujú, že správca dane založil svoj právny záver na základe dôkazov vykonaných zákonným spôsobom, keďže dôkazy - vyjadrenie konateľ'a [REDACTED] ako aj bývalej konateľky [REDACTED], vykonané v iných konaniach v rokoch 2008 - 2010 u miestne príslušných

správcoŸ daní, ako aj doklady získané od rakúskej finančnej správy v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správca dane vykonal v súlade s § 29 ods. 2,4 zákona č. 511/1992 Zb. Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci odvolací súd taktiež nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že vo veci daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie jednostranne v jeho neprospech a že vo veci nebol riadne zistený skutkový stav...

Z výsledkov medzinárodnej výmeny informácií pritom vyplynulo, že zlato, ktoré [redacted] predávala žalobcovi bolo dodávané v reťazci daňových subjektov [redacted] (žalobca). Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchody, ním deklarované v daňových priznaniach za sledované zdaňovacie obdobia (august až november 2008) na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, sa uskutočnili spôsobom ním tvrdným, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom práve žalobcu v zmysle § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb...

Odvolací súd zastáva zhodný názor ako súd prvého stupňa ako aj žalovaný, že samotné tvrdenie žalobcu, že predmetom obchodov bolo priemyselné zlato, resp. samotný údaj v dodávateľskej faktúre, nie je možné považovať za právne relevantné, pre splnenie zákonných podmienok ustanovených v § 49 v spojení s § 51 zákona o DPH, v zmysle ktorých pri odpočítaní dane musí daňový subjekt vedieť preukázať oprávnené uplatnenie odpočítania dane. Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci vyplývajúcich z administratívneho spisu ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že správca dane nespochybňoval reálnosť uskutočnených zdaniteľných plnení v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, ale spochybňoval uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami, predmetom ktorých bola dodávka zlata, keďže pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, ale aby uskutočnená dodávka tovaru deklarovaná na faktúrach reálne splňala zákonom predpokladané podmienky, čo však správca dane vykonaným dokazovaním žalobcovi spochybnil, resp. vyvrátil. V konaní bolo nepochybne preukázané, že dodávateľské spoločnosti nemohli žalobcovi

dodať priemyselné zlato. Odvolací súd zastáva zhodný názor ako súd prvého stupňa, že zo skutkových zistení danej veci je zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt nevedel preukázať, že na základe faktúr, predložených k daňovej kontrole, v sledovaných zdaniteľných obdobiach mu dodávateľské spoločnosti dodali zlato priemyselné keď výsledky z medzinárodnej výmeny informácií potvrdili, že dodávatelia žalobcu, resp. ich dodávatelia, nakupovali zlato len od rakúskeho dodávateľa [REDACTED], ktorý je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata, všetky dodávky tovaru - zlata v roku 2008 od uvedeného rakúskeho dodávateľa na základe vystavených faktúr mali charakter investičného zlata vo forme zlatých tehličiek, pričom rakúsky dodávateľ dodávku investičného zlata oslobodil od platenia DPH v zmysle rakúskeho zákona o DPH, zlato bolo priamo prepravované z uvedenej rakúskej spoločnosti do spoločnosti žalobcu a zo strany daňových subjektov [REDACTED] [REDACTED] neboli predložené žiadne dôkazy, potvrdzujúce prepracovanie zlata, a preto aj údaj uvedený na faktúrach vystavených spoločnosťou [REDACTED] [REDACTED], vyznieva účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata bola na faktúrach uvedená 999,9 (zákonom predpokladaná). Listinné dôkazy tvoriace súčasť odpovede na medzinárodnú výmenu informácií - prepravná objednávka - príkaz na prepravu, medzinárodný prepravný list, tiež potvrdzujú, že na prepravných dokladoch je ako odosielateľ tovaru uvedená rakúska spoločnosť [REDACTED] [REDACTED], a adresa príjemcu je uvedená [REDACTED]...

Vzhľadom k uvedenému odvolací nepovažoval námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhovaniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie zákonným spôsobom a v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia vyhodnotili správne a v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí. Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 a nasl.) v rozsahu žalobných dôvodov náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a postup im predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutí

a postupu správcu dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmvanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobcovi za zdaňovacie obdobia august až november 2008 vznikla daňová povinnosť, pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dôvodnosť odpočtu DPH na základe obchodov deklarovanych v daňových priznaniach za predmetné zdaňovacie obdobia, a preto daňové orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane za predmetné zdaňovacie obdobia určili daňovú povinnosť na základe daňovej kontroly vychádzajúc z vyčíslenej dane žalobcom v daňových priznaniach a dane vyčíslenej daňovým úradom z platieb vyplývajúcich z dôkazov vykonaných v daňovom konaní.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a právnych záverov uvedených vyššie napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne právny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), keď pri nedostatku relevantných žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.“

Vzhľadom k tomu, že posúdenie dôvodnosti vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty je v prejednávanej veci rovnaké ako v citovanom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžf/133-137/2013 zo dňa 1. augusta 2014, rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 z 13. januára 2015 podľa § 219 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.»

16. Z relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu je zrejmé, že najvyšší súd tento odôvodnil výlučne odkazom na iné (obdobné) rozhodnutie najvyššieho súdu v inej veci sťažovateľky bez toho, aby špecificky reagoval na podstatné odvolacie dôvody. Takýto postup najvyššieho súdu mal v čase rozhodovania najvyššieho súdu oporu v § 250ja ods. 7 Občianskeho súdneho poriadku. Ústavný súd však v tejto súvislosti považuje za nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že toto zákonné ustanovenie

bolo potrebné v záujme ústavne konformného výkladu (čl. 152 ods. 4 ústavy) aplikovať aj vo svetle judikatúry ústavného súdu a Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) zaoberajúcej sa právom účastníka konania na riadne odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (m. m. I. ÚS 118/2010). Ústavný súd v týchto súvislostiach stabilne a konzistentne pripomína, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (v daňových veciach napr. I. ÚS 241/07). Rovnako ESLP pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsku z 21. 1. 1999). Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (napr. Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998). Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06).

17. Ak by všeobecný súd nepostupoval spôsobom vyplývajúcim z citovanej judikatúry a v odôvodnení by nedal odpovede na podstatné námietky účastníka konania, jeho rozsudok – hoci odôvodnený odkazom na iné rozhodnutie – by v teste jeho ústavnej akceptovateľnosti nemohol byť vyhodnotený ako ústavne súladný. Ustanovenia čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru totiž zaručujú, že všeobecný súd poskytne zrozumiteľné, jasné a preskúmateľné odpovede na tie podstatné právne otázky, ktoré sú pre preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy určujúce.

18. V súdnej veci sťažovateľky je zrejmé, že podstatné sťažnostné námietky, ktoré uplatnila aj v konaní pred najvyšším súdom, sú totožné, ako jej námietky uplatnené v konaní o sťažnosti pre namietané porušenie jej práv rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2014 z 25. februára 2015, kde najvyšší súd preskúmaval zákonnosť rozhodnutí orgánov daňovej správy za zdaňovacie obdobie máj 2008. Nálezom ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015 bolo tejto sťažnosti sťažovateľky

vyhovené a napadnutý rozsudok najvyššieho súdu bol zrušený. Z pohľadu aktuálne súdnej sťažnosti mali význam najmä závery ústavného súdu týkajúce sa absencie prvostupňového daňového (vyrubovacieho) konania a nezákonného prihliadnutia na dôkazy získané z medzinárodnej výmeny daňových informácií. Ústavný súd na odôvodnenie tohto nálezu v podstatnom uviedol:

„V ďalšom sťažovateľka namietala, že po skončení daňovej kontroly neprebehlo prvostupňové vyrubovacie konanie, pretože za daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane, a to vydanie prvostupňového rozhodnutia. Podľa sťažovateľky daňová kontrola nemôže nahrádzať prvostupňové daňové konanie, ktorého neuskutočnenie spôsobí nedostatok materiálnej podmienky daňového konania a v konečnom dôsledku odňatie možnosti sťažovateľky konať pred daňovými orgánmi.

Zo spisu predloženého správcom dane ústavný súd zistil, že na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly z 29. marca 2011 začala u sťažovateľky 4. mája 2011 daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za máj 2008. Dňa 28. februára 2012 bol spísaný protokol o daňovej kontrole v znení dodatku č. 1 z 3. mája 2012, ktorý mal byť so sťažovateľkou prerokovaný 3. mája 2012. Vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľka sa v stanovený deň na prerokovanie protokolu nedostavila, bol v súlade s § 15 ods. 12 zákona o správe daní považovaný za deň prerokovania protokolu deň určený vo výzve správcu dane. Sťažovateľka svoje pripomienky k protokolu písomne podala 21. marca 2012. Správca dane vydal 4. mája 2012 dodatočný platobný výmer, ktorým sťažovateľke vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že na túto procesnú námietku sťažovateľky najvyšší súd poskytol odpoveď len v rámci konštatovania obsahu odôvodnenia rozsudku krajského súdu, na ktorý stotožňujúc sa s jeho obsahom v zmysle § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku poukázal. Krajský súd v danej súvislosti uvedenú námietku sťažovateľky vyhodnotil ako nedôvodnú konštatujúc, že správca dane v rámci vyrubovacieho konania rozhodol o daňovej povinnosti sťažovateľky na nasledujúci deň po prerokovaní protokolu o skončení daňovej kontroly, pretože táto nepredložila v rámci daňovej kontroly také dôkazy, s ktorými sa už prvostupňový daňový orgán nevysporiadal počas daňovej kontroly, a preto nebol dôvod tieto dôkazy opakovane vykonávať.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti nemožno mať pochybnosti o tom, že po ukončení daňovej kontroly sa v danej veci neuskutočnilo vyrubovacie konanie, v ktorom by sťažovateľka mohla v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, najmä predložiť dôkazy, zoznámiť sa s pripomienkami a prípadne odstrániť protichodnosť tvrdení správcu dane, ku ktorým dospel pri daňovej kontrole. Daňové konanie sa v danej veci začalo bez prvej inštancie, teda prakticky odvolacím konaním, pričom správca dane tak svojím postupom porušil základné zásady daňového konania (najmä zásadu zákonnosti, zásadu súčinnosti, zásadu rovnosti) (m. m. I. ÚS 238/06). Uvedený postup daňových orgánov, v rámci ktorého bola daňová kontrola vykonaná ako prvostupňové daňové konanie, možno podľa názoru ústavného súdu považovať za vážne procesné pochybenie, ktorého dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie vo veci samej.

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia podľa názoru ústavného súdu nevyplýva relevantné zaujatie stanoviska najvyššieho súdu k sťažovateľkou nastolenej otázke, kedy prebehlo vyrubovacie konanie. Argumenty sťažovateľky zostali v podstate nezodpovedané, a preto ústavný súd hodnotí odôvodnenie napadnutého rozhodnutia v tejto časti ako nepreskúmateľné a nepresvedčivé poukazujúc na svoju ustálenú judikatúru, v zmysle ktorej také rozhodnutie nerešpektuje požiadavku odôvodnenia súdneho rozhodnutia, pretože jasne a zrozumiteľne nedáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (sp. zn. III. ÚS 279/09). Procesná otázka, či v danej veci prebehlo vyrubovacie konanie, bola bez akýchkoľvek pochybností otázkou podstatnou pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného (daňového riaditeľstva).

Ústavný súd tiež pristúpil k posúdeniu námietky sťažovateľky o nezákonnosti dôkazov získaných správcom dane a ich nesprávneho hodnotenia jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach. Sťažovateľka už v konaní pred všeobecnými súdmi opakovane namietala, že informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií (ďalej len „MVDI“) nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní, pretože tieto majú charakter informácií, ktorými sa preveruje skutkový stav veci, ktorý má byť následne potvrdený vykonaným dokazovaním. V tejto súvislosti sťažovateľka v sťažnosti poukázala na záväznú judikatúru Súdneho dvora vo veci C – 184/05, Twoh International

BV, rozsudok z 27. 9. 2007, body 35 a 36, a vo veci C – 55/98, Vestergaard rozsudok z 28. 10. 1999, body 26 a 28.

Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia k tejto námietke sťažovateľky uviedol, že v zhode s krajským súdom považuje vykonané dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, že obchody deklarované sťažovateľkou boli uskutočnené ňou tvrdným spôsobom, za zákonné. Súčasne konštatoval, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane využil pri výkone daňovej kontroly dôkazy získané z iných konaní (u rovnakého daňového subjektu), z odpovedí na dožiadania od iných správcov dane a z odpovedí získaných v rámci MVDI z roku 2010, vykonal pojednávania s bývalým konateľom obchodnej spoločnosti, dodávateľom investičného zlata, ako aj vypočítím bývalej konateľky tejto spoločnosti prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Bratislava. Najvyšší súd sa súčasne stotožnil s postupom správcu dane, ktorý svoju pozornosť správne zamerlal na obchodné transakcie, na základe ktorých spoločnosť kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov (strana 19 – 21 namietaného rozhodnutia).

Ústavný súd v súvislosti s uvedenou námietkou sťažovateľky konštatuje, že zásada zákonnosti v daňovom konaní súvisí aj s požiadavkou spoľahlivého zistenia skutočného stavu veci tvoriacej predmet konania. Správca musí vykonávať dokazovanie spôsobom, ktorý garantuje jeho objektivitu, teda musí vziať do úvahy dôkazy svedčiace v neprospech daňového subjektu, ale aj v jeho prospech. V prípade zistenia skutkových okolností, ktoré sú spôsobilé podstatne ovplyvniť rozhodnutie vo veci, nemožno na uvedené prihliadnuť, ak správca dane o nich nezískal informácie v procese dokazovania postupom zákonne konformným.

Ústavný súd dospel k záveru, že námietka sťažovateľky o nezákonnosti dôkazov získaných v rámci MVDI bola najvyšším súdom zodpovedaná len všeobecne, keďže v odôvodnení napadnutého rozhodnutia je konštatovaná zákonnosť vykonaných dôkazov bez zaujatia relevantného stanoviska k uvedenému tvrdeniu sťažovateľky.“

19. Okolnosti súvisiace s priebehom daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania boli v aktuálne súdnej právnej veci týkajúcej sa prieskumu zákonnosti rozhodnutí orgánov daňovej správy za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008 takmer identické.

Sťažovateľka po doručení protokolu z daňovej kontroly k tomuto podala vyjadrenie, s ktorým sa správca dane vysporiadal v dodatku č. 1 k protokolu, ktorý bol spolu s protokolom prejednaný so sťažovateľkou 8. októbra 2010. V bezprostrednej nadväznosti na to správca dane vydal 12. októbra 2010 rozhodnutia, ktorými bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008. V období medzi prerokovaním protokolu a vydaním rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu dane teda zjavne neprebehlo (nemohlo prebehnúť) žiadne prvostupňové vyrubovacie konanie. Daňové konanie – ktorého zmysel a význam je odlišný od daňovej kontroly (por. I. ÚS 238/06) – teda v zásade prebehlo len na úrovni odvolacieho konania, keď odvolací orgán (žalovaný v konaní pred najvyšším súdom) preskúmal odvolanie sťažovateľky a o tomto rozhodol.

20. Konečným účelom daňového konania je rozhodnutie o právach a povinnostiach daňového subjektu. Pred jeho vydaním je však nevyhnutné umožniť daňovému subjektu v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, a to aj s cieľom odstrániť protichodné tvrdenia a postoje správcu dane, ku ktorým tento dospel v daňovej kontrole, ktorá nemá charakter rozhodovací, ale zisťovací. Situácia, keď daňová kontrola de facto nahrádza vyrubovacie konanie pred správcom dane, je ústavným súdom posudzovaná ako závažné procesné pochybenie, ktorého procesným dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie. Napokon, takýto postup už bol ako ústavne nekonformný posúdený nálezom ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06, na ktorého záveroch ústavný súd zotrval aj v náleze sp. zn. I. ÚS 314/2015 vo veci ústavnosúdneho prieskumu rozhodnutia najvyššieho súdu týkajúceho sa iného zdaňovacieho obdobia sťažovateľky. Ústavný súd preto ani v teraz súdnej veci nevzhliadol dôvod odkloniť sa od týchto záverov.

21. Z rozsudku najvyššieho súdu pritom nevyplýva, ako sa s týmito názormi vysporiadal, keďže tento sa len stotožnil s iným rozhodnutím najvyššieho súdu a tiež odkázal na dôvody ním preskúmaného rozsudku krajského súdu. Ani krajský súd vo veci sťažovateľky a ani najvyšší súd v inom rozsudku, ktorým bol odôvodnený jeho teraz preskúmaný rozsudok, však k tejto sťažovateľkou efektívne uplatnenej argumentácii nezaujal preskúmateľné a riadne odôvodnené stanovisko.

22. Uvedený záver rovnako platí, aj pokiaľ ide o vyhodnotenie argumentácie sťažovateľky týkajúcej sa použiteľnosti a zákonnosti informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií (ďalej len „MVDI“). Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu je zreteľné, že jeho závery boli v podstatnej časti založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli práve z MVDI. Sťažovateľka však tento záver namieta s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-184/05 a C-55/98. Podstata argumentácie sťažovateľky spočíva v tvrdení, že takto získané podklady samej osebe nie sú dôkazom, ale len informáciou, ktorá následne musí byť verifikovaná riadne vykonaným dokazovaním v súčinnosti s daňovým subjektom. Z pohľadu ústavného súdu je pritom táto námietka zásadná, keďže proces získavania informácií prostredníctvom MVDI sa v zásade realizuje bez akejkoľvek možnosti participácie daňového subjektu na týchto postupoch, čo môže kolidovať so základnými zásadami daňového konania, najmä zásadou zákonnosti, zásadou úzkej súčinnosti a zásadou voľného hodnotenia dôkazov. Požiadavka garancie objektivity dokazovania v daňovom konaní je nevyhnutná v záujme naplnenia zákonnosti rozhodnutia správcu dane ako jeho výsledku. Za situácie, keď daňový subjekt žiadnym spôsobom nemá možnosť aktívne spolupôsobiť na tomto procese a skutočnosti získané z MVDI nemajú oporu v iných, zákonne vykonaných dôkazoch, je sporné, či takéto informácie môžu byť zákonným podkladom rozhodnutia správcu dane. K otázke unesenia dôkazného bremena v daňovom konaní rovnako ústavný súd uvádza, že nestačí iba spochybňovať, ale správca dane musí pre vylúčenie pravidla platiaceho pre daňový subjekt rozhodnúť skutočnosti zodpovedajúce skutkovým znakom jemu priaznivej normy nielen tvrdiť, ale aj preukázať, a to zákonným spôsobom. K tomu však v súdnej veci nedošlo, a to aj pre chybné posudzovanie dôkazného bremena zo strany všeobecných súdov. Žiadna skutková okolnosť, ktorá nastala v minulosti, sa totiž spravidla nedá preukázať s absolútnou istotou tak, ako to od sťažovateľky žiadali všeobecné sudy. Dôkazné bremeno kladené na účastníka konania nesmie byť neprimerané, lebo v opačnom prípade nemožno konanie ako celok považovať za spravodlivé (por. rozhodnutie ESĽP vo veci Metalco Bt. proti Maďarsku z 1. 2. 2011).

23. Z rozsudku najvyššieho súdu nevyplýva, akým spôsobom sa vyrovnal s touto argumentáciou sťažovateľky. Všeobecné tvrdenie o zákonnosti MVDI bez zaujatia

relevantného stanoviska k tejto procesnej obrane sťažovateľky však vo svetle možnej kolízie so základnými zásadami daňového konania nepostačuje. Definitívne vyriešenie tejto podstatnej právnej otázky je ústavnou povinnosťou najvyššieho súdu, preto konečný názor ústavného súdu by bol v tejto chvíli predčasný.

24. Z uvedených dôvodov vyhodnotil ústavný súd rozsudok najvyššieho súdu ako arbitrárny, svojvoľný, nepreskúmateľný, a tým priamo zasahujúci do základného práva účastníka súdneho konania na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a tiež práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Pokiaľ ide o aplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru pri preskúmaní rozhodnutí všeobecných súdov v daňových veciach, ústavný súd zotrváva na už vyslovených názoroch, v zmysle ktorých vývoj judikatúry 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. 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. 2. 1994, séria A, č. 284, Georgiou proti Spojenému kráľovstvu – rozhodnutie zo 16. 5. 2000 o prijateľnosti sťažnosti č. 40042/98, Ferrazzini proti Taliansku – rozhodnutie z 12. 7. 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). Keďže v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť, 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, III. ÚS 24/2010, I. ÚS 314/2015).

25. Ústavný súd preto vyslovil porušenie označených práv sťažovateľky napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a druhým výrokom nálezu tento zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie [čl. 127 ods. 2 ústavy, § 56 ods. 3 písm. b) zákona o ústavnom súde]. Povinnosťou najvyššieho súdu po vrátení veci na ďalšie konanie bude opätovne rozhodnúť o odvolaní sťažovateľky, pričom najvyšší súd bude viazaný vysloveným právnym názorom ústavného súdu (§ 56 ods. 6 zákona o ústavnom súde).

26. Pre úplnosť ústavný súd dodáva, že vzhľadom na skutočnosť, že tento nález v celosti vychádza z viacerých náleзов ústavného súdu (najmä I. ÚS 238/2006 a I. ÚS 314/2015), a zároveň zotrváva na tam vyslovených právnych názoroch, neprichádzalo do úvahy, aby sa vzhľadom na procesné uznesenie ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 506/2016 z 23. júna 2016 obrátil na plénum ústavného súdu s návrhom na zjednotenie odchylných právnych názorov podľa § 6 zákona o ústavnom súde.

27. Pokiaľ ide o namietané porušenie základného práva sťažovateľky na osobnú účasť a vyjadrenie sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy, ústavný súd v tejto časti sťažnosti nevyhovel (štvrtý výrok nálezu). Nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť rozsudku najvyššieho súdu v dvoch podstatných právnych otázkach (absencia vyrubovacieho konania, zákonnosť MVDI) totiž viedla k jeho zrušeniu, čo otvára najvyššiemu súdu možnosť a zároveň povinnosť opätovne túto argumentáciu sťažovateľky preskúmateľným spôsobom posúdiť a vo veci znova rozhodnúť. V novom rozhodnutí bude pritom úlohou najvyššieho súdu posúdiť aj skutočnosť, či informácie získané z MVDI možno považovať za zákonne získaný a procesne použiteľný dôkaz, a v nadväznosti na uvedené zistenie vyhodnotiť aj relevanciu tejto časti sťažnostnej argumentácie.

IV.

28. Ústavný súd napokon rozhodol aj o náhrade trov konania sťažovateľky (tretí výrok nálezu). S poukazom na § 36 ods. 2 zákona o ústavnom súde a vyhlášku Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov jej bola priznaná náhrada trov konania pred ústavným súdom v ňou požadovanej sume 374,80 € (2 úkony právnej pomoci po 147,33 €, t. j. prevzatie a príprava zastúpenia, sťažnosť podaná na ústavnom súde, 2 x paušálna náhrada hotových výdavkov po 8,84 €, daň z pridanej hodnoty 62,46 €), ktorú je najvyšší súd povinný zaplatiť na účet advokáta JUDr. Bohumila Nováka do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.

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

V Košiciach 30. januára 2019