

SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 506/2016-21

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 23. júna 2016 v senáte zloženom z predsedu Lajosa Meszárosa, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudcu Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti Zlatá Huta spol. s r. o., Bernolákova 11/3040, Trenčín, zastúpenej advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Horná 27, Banská Bystrica, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 133-137/2013 z 1. augusta 2014 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti Zlatá Huta spol. s r. o., o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 13. novembra 2014 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti Zlatá Huta spol. s r. o., Bernolákova 11/3040, Trenčín (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 6 Sžf 133-137/2013 z 1. augusta 2014 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

Sťažovateľka v sťažnosti uvádza, že na základe oznámenia začal u nej Daňový úrad Trenčín (ďalej len „daňový úrad“) vykonávať 8. októbra 2009 daňovú kontrolu na daň

z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie január – apríl 2008 a jún – november 2008. Protokol z daňovej kontroly bol sťažovateľke doručený 16. septembra 2010, ku ktorému podala vyjadrenie. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu 8. októbra 2010.

Daňový úrad následne 12. októbra 2010 vydal rozhodnutia – dodatočné platobné výmery, ktorými určil sťažovateľke rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 244 970,35 €, za september 2008 v sume 711 113,49 €, za október 2008 v sume 331 005,90 € a za november 2008 v sume 386 344,15 €.

Proti týmto rozhodnutiam daňového úradu podala sťažovateľka odvolania, o ktorých rozhodlo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) rozhodnutiami z 13. septembra 2011, ktorými potvrdilo rozhodnutia daňového úradu.

Následne sťažovateľka podala Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) žalobu z 22. novembra 2011, ktorou žiadala o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňového riaditeľstva.

Krajský súd o žalobe rozhodol rozsudkom č. k. 13 S 103/2011-139 z 3. júla 2013 tak, že ju zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom z 1. augusta 2014 tak, že ho potvrdil.

Sťažovateľka v sťažnosti ďalej uvádza:

„Sťažovateľka ako žalobkyňa v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia uplatnila tieto podstatné námietky:

(a) Neposkytnutie primeranej lehoty na vyjadrenie sa k dodatku k protokolu, čím došlo k porušeniu kogentných ustanovení zák. č. 511/1992 Zb., ako i ústavného práva podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR na vyjadrenie sa k všetkým vykonávaným dôkazom.

(aa) 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 SR na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov v prítomnosti a možnosti vyjadriť sa k vykonávaným dôkazom.

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

(aaaa) Ďalej sťažovateľka namietala nezákonnosť vykonávaných dôkazov, nesprávnosť ich hodnotenia jednotlivo i vo vzájomnej súvislosti, a nesprávnosť rozsahu dokazovania a nesprávnosť smerovania dokazovania. Tieto námietky spočívali v tom, že 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. ...

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. “

Sťažovateľka namieta, že najvyšší súd realizoval súdny prieskum v predmetnej veci len formalisticky, relevantné právne normy daňového práva aplikoval tak, že poprel ich zmysel a účel. Namieta tiež, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nie je dostatočne odôvodnený. V tejto súvislosti poukazuje na judikatúru ústavného súdu a Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“).

Sťažovateľka namieta, že najvyšší súd v napadnutom rozsudku nedal dostatočnú odpoveď na jej námietky, preto je tento rozsudok nepreskúmateľný pre neexistenciu dôvodov.

Sťažovateľka poukazuje na to, že daňový úrad nepostupoval v súlade s § 15 ods. 16 a § 41 ods. 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), ktorý bol účinný v rozhodnom období. V tejto súvislosti uvádza:

„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 nedodržel, 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.“

Sťažovateľka namieta, že nemala časový priestor na vyjadrenie 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.

Pre zvýraznenie sťažovateľka dodáva, že v podstate existuje len jeden protokol z daňovej kontroly ako celok (vrátane dodatku).

V súlade s týmto názorom je i judikatúra Ústavného súdu SR, ktorý v náleze III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 dospel k záveru, že ak daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť...

... dodatok k protokolu je takisto ako protokol dôkazným prostriedkom a vzťahujú sa na neho všetky ustanovenia, týkajúce sa protokolu, teda i možnosť sťažovateľky vyjadriť sa k nemu v zákonom stanovenej lehote podľa § 15 ods. 10 zák. č. 511/1992 Zb. Pokiaľ najvyšší súd namieta, že právna úprava nepočíta s poskytnutím lehoty pri dodatku k protokolu, podľa názoru sťažovateľky takáto úprava vôbec nie je potrebná, keďže dodatok k protokolu je v podstate protokolom a platí preň právna úprava na protokol.“

Sťažovateľka ďalej namieta, že v prerokúvanej veci sa neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona č. 511/1992 Zb., pričom konajúce súdy sa s touto námietkou nijako nevysporiadali. Ďalej sťažovateľka uvádza:

„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 pridržovanie sa označovania kontrolovaný daňový subjekt namiesto účastník konania (§ 6 zákona č. 511/1992 Zb.)]...

Sťažovateľka nikdy netvrdila, že v prvostupňovom vyrubovacom daňovom konaní je potrebné zopakovať dôkazy, vykonané v daňovej kontrole, pretože takýto názor nemá žiadnu oporu v platnej právnej úprave. Tvrdí však, že vo vyrubovacom konaní bolo povinnosťou správca 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 správca 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.“

Sťažovateľka túto argumentáciu podporuje s odkazom na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008 a tiež na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sž-o-KS 139/2005 z 24. novembra 2006 a na vysokoškolskú učebnicu „Daňové právo Slovenskej republiky autora Vladimíra Babčáka, vydavateľstvo Epos, strana 420“.

Sťažovateľka ďalej namieta, že nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., „pretože k predĺženiu lehoty na vykonanie daňovej kontroly nadriadeným orgánom došlo nezákonne.

... Z obsahu spisu, tak ako konštatuje aj najvyšší súd, vyplýva, že dôvodom na predĺženie lehoty, ktorý uviedol správca dane vo svojej žiadosti o predĺženie lehoty, je vykonávanie dôkazov, teda nie zložitosť prípadu. Podľa názoru sťažovateľky práve správca dane nekoncentrovanosťou a nekoordinovanosťou vykonávania dokazovania nestíhal

vykonať daňovú kontrolu výlučne jeho zavinením, pretože dôkazy, ktoré vykonával po pol roku, mohol vykonať už v zákonnej lehote na samom začiatku daňovej kontroly. Keď nadriadený orgán predĺžil z dôvodu vykonávania dokazovania lehotu na výkon daňovej kontroly, použil iný než zákonný dôvod pre svoje rozhodnutie. V tejto súvislosti nemôže obstať ani tvrdenie najvyššieho súdu, že ide o úvahu nadriadeného orgánu, ktorú súd nemôže preskúmať, pretože nejde o úvahu, ale o zjavné vybočenie z platnej právnej úpravy, čo je v rozpore so základným ústavným princípom uvedeným v čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, keď rozšíril, resp. zmenil zákonné dôvody predĺženia daňovej kontroly.“.

Sťažovateľka tiež namieta spôsob, akým daňový úrad vykonal dôkazy a ako tieto dôkazy hodnotil, pričom argumentuje, že „nemôžu byť zákonné dôkazy, ktoré boli správcom dane vykonané pred výkonom daňovej kontroly v úplne iných konaniach a v iných súvislostiach, pričom o vykonávaní týchto dôkazov sťažovateľka nemala žiadnu vedomosť, a ani sa ich nemohla zúčastniť...“.

V tejto súvislosti sťažovateľka tiež namietala nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov.

Najvyšší súd na túto námietku vôbec nereaguje, čím nedáva relevantnú odpoveď na podstatu námietky sťažovateľky...“.

Sťažovateľka ďalej namieta, že daňový úrad sa v rámci dokazovania zamerlal na preukazovanie skutočností, ktoré nesúviseli s jej činnosťou a ktoré ona nemala možnosť preukázať. Podľa sťažovateľky „správca dane zisťoval dôkazy, či dodávatelia, odberatelia a ich subdodávatelia sťažovateľky si plnili svoje daňové povinnosti vedením účtovníctva a pod., čo v súvislosti s preukázaním našej dodávky tovaru nemá nič spoločné. Porušenie povinnosti iného daňového subjektu nesmie byť prenášané v neprospech sťažovateľky.“.

V tejto súvislosti poukazujeme na podstatnú skutočnosť pre posúdenie celej veci, že správca dane nám príjem z týchto obchodov v plnom rozsahu uznal, keď sme spracované zlato predali našim odberateľom v rovnakom množstve a v krátkom časovom slede, čím uznal, že tovar sme museli nadobudnúť a tento použiť v rámci našej obchodnej činnosti. Taktiež uznal, že spoločnosť sťažovateľky je zdaniteľnou osobou a je nesporné, že naši dodávatelia i odberatelia boli takisto zdaniteľnými osobami.

V uvedených súvislostiach poukazujeme na ustálenú záväznú judikatúru ESD, keď poukázal na základný princíp fungovania DPH v rámci EÚ, v rámci ktorého odoprieť právo na vrátenie odpočtu DPH je len výnimočné, a to v prípadoch, ak zdaniteľná osoba sa priamo zúčastnila na daňovom podvode alebo postupovala zneužívajúcim spôsobom, alebo ak o takomto podvodnom konaní vedela alebo vedieť mohla.

Uvedená záväzná konštantná judikatúra ESD konštatuje, že nie je v súlade s režimom práva na odpočet dane, stanoveným v smernici, potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva platiteľa dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim, alebo že iné plnenie, tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., body 52 a 55, ako aj Kittel a Recolta Recycling, body 45,46 a 60, ako aj Toth C 324/11 zo 7. septembra 2012).

Ďalej sťažovateľka poukazuje na záväzný výklad smernice 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme DPH, podľa ktorého režim odpočtov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH, splatnej alebo zaplatenej v rámci jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH následne zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tie v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky Gabalfrisa a i., bod 44 z 21. februára 2006, Halkofax a i., C-255/02 Zb. s. I-1609, bod 78, ako aj Mahagében a Dávid, bod 39)...

Poukazujeme tiež na judikatúru ESD vo veciach Bonik C 285/11 a Maks Pen EOOD C 18/13 z 13. februára 2014 a. i., v ktorých ESD konštatuje, že je povinnosťou správcu dane príp. súdov ex-offo preukázať účasť zdaniteľnej osoby na daňovom podvode, inak mu nemožno odoprieť správnosť plnenia jeho daňových povinností.

V uvedených súvislostiach v tejto veci je nespochybniteľné, že naši dodávatelia a i odberatelia a takisto spoločnosť sťažovateľky sú zdaniteľnými osobami, a že nadobudnutý tovar - zlato použili v rámci svojich hospodárskych činností, t. j. predali ho svojim odberateľom, čo ani najvyšší súd nespochybnil.

Ďalej treba zdôrazniť, že spoločnosť sťažovateľky vždy konala v dobrej viere dobromyseľne... Táto skutočnosť nakoniec správcom dane ani všeobecnými súdmi nikdy nebola spochybnená.

Sťažovateľka namietala nesprávnosť hodnotenia dôkazov, keď správca dane nerešpektoval podstatu obsahu dôkazov, ale na základe malicherných skutočností túto podstatu spochybnil...

██████████ jednoznačne potvrdil a vysvetlil dôvody a spôsoby doručovania zásielok od rakúskej spoločnosti ██████████, ktorou jednoznačne vyvrátil tvrdenie daňových orgánov, že táto spoločnosť nám dodávala investičné zlato.

Svedkovia ██████████ a ██████████ jednoznačne potvrdili, že spoločnosť ██████████ nám dodali priemyselné zlato vo forme plátov s nepravidelnými okrajmi a nie investičné zlato.

Najvyšší súd v uvedených súvislostiach konštatuje, že hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi i krajským súdom je logické a v súlade so všeobecnými zásadami hodnotenia dôkazov.

Takýto záver najvyššieho súdu je v úplnom rozpore so skutočným stavom, pretože je v rozpore nielen s logikou, ale i so zdravým rozumom, aby sťažovateľka nakupovala drahé investičné zlato a toto po spracovaní na polotovary predávala za podstatne nižšiu cenu...“.

Na tomto základe sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„... Základné právo (sťažovateľky)... na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru... rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf/133-137/2013 z 1. augusta 2014 porušené boli.

... Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf/133-137/2013 z 1. augusta 2014 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

... Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný nahradiť sťažovateľke trovy konania v sume 340,90 EUR na účet... advokáta, do troch dní od právoplatnosti nálezu.“

II.

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.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľov. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, návrhy podané oneskorene, ako aj návrhy zjavne neopodstatnené môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

O zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti ide vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu, resp. jeho rozhodnutím a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani

právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie veci všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natolko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

Najvyšší súd napadnutým rozsudkom z 1. augusta 2014 potvrdil rozsudok krajského súdu č. k. 13 S 103/2011-139 z 3. júla 2013, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľky o preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva z 13. septembra 2011.

Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne poukázal na rozsudok krajského súdu z 3. júla 2013, ktorý v odvolacom konaní preskúmaval. Uviedol relevantné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) [najmä § 49 ods. 1 a 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a), § 67 ods. 1 a 3], ako aj ustanovenia v rozhodnom čase účinného zákona č. 511/1992 Zb. Následne uviedol zistenia krajského súdu, ktoré tento ustálil z administratívneho spisu, pričom uviedol:

„Krajský súd mal preukázané že správca dane v uvedených veciach rozhodol na základe zistení z daňovej kontroly, ktorá bola zameraná na dodržiavanie DPH žalobcom za obdobie január až apríl, jún až november 2008; správca dane vyhotovil o výsledku daňovej kontroly dňa 9. 9. 2010 Protokol č. 645/320/83873/2010/Vask a jeho Dodatok č. 1 zo dňa 8. 10. 2010; na základe zistení uvedených v protokole správca dane nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou [REDACTED], (v januári 2008 v celkovej sume DPH 8.472.449 Sk, vo februári 2008 v celkovej sume DPH 8.084.283 Sk, v marci 2008 v celkovej sume DPH 10.507.804 Sk, v apríli 2008 v celkovej sume DPH 7.599.002 Sk, a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 2

písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH. Ďalej krajský súd uviedol, že z uvedeného protokolu vyplýva, že správca dane nepriznal nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou [REDAKOVANÉ] a spoločnosťou [REDAKOVANÉ] (v júni 2008 v celkovej sume DPH 10.706.990,-Sk, v júli 2008 v celkovej sume DPH 10.639.752 Sk, v auguste 2008 v celkovej sume DPH 7.379.977 Sk, v septembri 2008 v celkovej sume DPH 21.423.005 Sk, v októbri 2008 v celkovej sume DPH 9.971.884 Sk, v novembri 2008 v celkovej sume DPH 11.639.004 Sk, tiež z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH; správca dane dospel k záveru, že žalobca neuviedol vo vyjadrení k Protokolu o zisteniach z daňovej kontroly žiadne nové konkrétne skutočnosti a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť záver a číselné zhrnutie výsledkov vykonanej daňovej kontroly; s námietkami žalobcu sa vyporiadal v Dodatku č. 1 s tým, že Protokol zostal nezmenený.“

Následne najvyšší súd poukázal na námietky, ktoré sťažovateľka uplatnila v žalobách proti rozhodnutiam daňového riaditeľstva, a na to, ako sa krajský súd vo svojom rozsudku vysporiadal s týmito námietkami, pričom uviedol:

«Námietku, ktorou žalobca namietal, že postupom správcu dane došlo k závažnému procesnému pochybeniu, keď vo veci vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie, krajský súd posudzoval v zmysle § 15 zákona o správe daní a poplatkov. Poukázal na to, že v zmysle uvedeného ustanovenia úlohou daňovej kontroly je zaobstaranie skutočností rozhodujúcich pre zistenie vzniku daňovej povinnosti a výšky, daňová kontrola nespadá pod procesy rozhodovacie, ale iba zisťovacie (15 ods. 1), výstup z daňovej kontroly, ktorým sa táto ukončuje (protokol) je jedným z podkladov na začatie daňového konania (§ 15 ods. 13) a súčasne predstavuje zákonom označený dôkazný prostriedok (§ 29 ods. 4). Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že správca dane postupoval tak, že samotná daňová kontrola nahradila daňové konanie, ktoré podľa jeho tvrdenia vôbec neprebehlo. Poukázal na to, že daňová kontrola bola ukončená Protokolom č. 635/320/83873/2010/Vask zo dňa 9. 9. 2010, ku ktorému žalobca podal vyjadrenie, s ktorým sa správca dane vyporiadal v Dodatku č. 1 prejednaným s Protokolom so žalobcom dňa 8. 10. 2010. Konštatoval, že Dodatok k Protokolu je súčasťou Protokolu, nenahrádza už doručený protokol, a preto sa naň ani nevzťahujú procesné úkony, ktoré platia pre Protokol, keď navyše v Dodatku č. 1

k Protokolu správca dane len vyhodnotil odvolacie námietky žalobcu k Protokolu, pričom samotný obsah Protokolu zostal nezmenený a následne začalo vyrubovacie konanie, v ktorom správca dane rozhodol o daňovej povinnosti žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobia dodatočnými platobnými výmery z 12.10.2010. Podľa názoru krajského súdu správca dane dôvodne nevypočul navrhnutých svedkov [REDACTED], pretože nebol predpoklad, že zmenia svoje predchádzajúce vysvetlenia k nadobudnutiu zlata, ktoré podali pred miestne príslušnými správcami dane pri daňovej kontrole DPH, ktoré sa týkali obchodných spoločností, v ktorých boli konateľmi. Krajský súd mal za to, že zápisnice o výsluchu bývalých konateľov spoločností [REDACTED], a spol. [REDACTED], nie je možné hodnotiť ako nezákonne získané dôkazy, pretože ich použitie v daňovom konaní vykonanom u žalobcu bolo v súlade s § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona o správe daní a poplatkov, pričom s obsahom uvedených zápisníc bol žalobca riadne oboznámený. Krajský súd poukázal na to, že žalobca v prejednávanej veci po ukončení daňovej kontroly neoznačil žiadne dôkazy, ktoré by neboli známe z daňovej kontroly, a preto nebolo v rozpore so zákonom, aby správca dane v odôvodnení dodatočných platobných výmerov nepoužil zistenia a závery daňovej kontroly.

K námietke (č. 2), ktorou žalobca namietal procesné pochybenie správcu dane, pretože žalobca neporozumel poučeniu od správcu dane a teda daňová kontrola nebola riadne ukončená prerokovaním Protokolu o daňovej kontrole, krajský súd uviedol, že správca dane postupoval v zmysle § 23 ods. 3 v spojení s § 11 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov. Uvedenú námietku považoval za účelovú.

Krajský súd považoval za nedôvodnú aj námietku (č. 3), ktorou žalobca namietal porušenie zásady rovnosti účastníkov konania. K tejto námietke krajský súd uviedol, že daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (§ 15 ods. 5 písm. c/) a vyjadriť sa k Protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia (§ 15 ods. 10 veta druhá). Zastával názor, že na Dodatok sa už nestahuje právo daňového subjektu vyjadriť sa k nemu v lehote v zmysle § 15 ods. 10 veta druhá zákona o správe daní a poplatkov.

Vo vzťahu k námietke (č. 4), ktorou žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre ich nedostatočnosť, nezrozumiteľnosť a vzájomný vnútorný rozpor,

krajský súd uviedol, že náležitosti preskúmaných rozhodnutí žalovaného ako aj správcu dane obsahujú zákonné náležitosti a v ich odôvodneniach sú uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aj použitie právnych predpisov, pričom súd nezistil ani ich vzájomnú rozporupnosť. Poukázal na § 30 zákona o správe daní a poplatkov. Námietku žalobcu považoval za všeobecnú a nekonkrétnu.

Krajský súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu (č. 5), ktorou namietal nepochopenie základných princípov reálneho obchodu a činnosti poskytovania bezpečnostnej schránky zo strany daňových úradov. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu krajský súd zdôraznil, že bývalá konateľka spoločnosti [REDACTED], v rámci daňovej kontroly vykonanej v tejto spoločnosti zápisnične uviedla u miestne príslušného správcu dane, že dodané zlato malo formu plátov a nejednalo sa o investičné zlato, jediným dodávateľom zlata v roku 2008 pre túto spoločnosť bola spoločnosť [REDACTED], kontrola rýdzosti a hmotnosti sa vykonávala u žalobcu a zlato bolo v nezmenenom stave dodávané žalobcovi. Uviedol, že Daňový úrad Bratislava 1 (miestne príslušný správca dane pre [REDACTED]) zistil z daňových dokladov, že zlato nakúpené od [REDACTED] bolo investičné zlato od rakúskeho obchodníka dodávané žalobcovi, keď v účtovníctve spol. [REDACTED] neboli evidované žiadne náklady spojené s prepravou zlata, skladovaním, poisťné a pod.. Vo vzťahu k námietke žalobcu, týkajúcej sa bezpečnostnej schránky, krajský súd poukázal na výpoveď pani [REDACTED] v rámci daňovej kontroly spol. [REDACTED], ktorá pred miestne príslušným správcom dane zápisnične uviedla, že žalobca neposkytol tejto spoločnosti ([REDACTED]) žiadnu bezpečnostnú schránku a medzi týmito spoločnosťami nebola uzavretá žiadna zmluva o službách bezpečnostnej schránky. Krajský súd mal za to, že žalobca nepreukázal poskytnutie služieb bezpečnostnej stránky. Vo vzťahu k dodávke granulátu striebra v zdaňovacom období jún a november 2008 krajský súd poukázal na to, že žalovaný opravil nesprávnosť rozhodnutia správcu dane tak, že znížil sumu dodatočného predpisu dane.

Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu (č. 6), že väčšina dôkazov bola vykonaná v rozpore so zákonom. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu uviedol, že bývalí konatelia spoločností [REDACTED] a [REDACTED] v rámci daňovej kontroly vykonávanej v uvedených

spoločnostiach podali vysvetlenia pred miestne príslušnými správcami dane v súvislosti s týmito kontrolami a teda neboli vypočítaní ako svedkovia, pričom vyjadrenia podali v rámci daňových kontrol, ktoré začali pred výkonom daňovej kontroly u žalobcu. Krajský súd konštatoval, že ide o dôkazy, na ktoré daňové orgány prihliadajú podľa § 16 a § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní a poplatkov, a preto ide o dôkazy získané v súlade so zákonom.

K tvrdeniam žalobcu, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky vykonávalo dôkazy, na vykonanie ktorých nemal právo (námiетка č. 7) krajský súd uviedol, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky zodpovedalo podľa § 3 ods. 5 zákona č. 150/2000 Z. z. za jednotné uplatňovanie osobitných predpisov daňovými orgánmi a navrhovalo ich zmenu, z ktorých dôvodov daňové riaditeľstvo vykonávajúci riadiacu a metodickú činnosť bol oprávnený vydať aj „Pracovnú pomôcku č. 143/3/2008 zo dňa 7. 5. 2008“, upravujúcu jednotný postup pri kontrolách daňových subjektov, ktoré obchodujú s investičným zlatom. Krajský súd nepovažoval; za dôvodnú námietku žalobcu, že Daňové riaditeľstvo SR konalo v rozpore so základnými princípmi zákonného a spravodlivého procesu, čím zasiahlo do rozhodovania prvostupňových daňových orgánov. Stotožnil sa s názorom žalovaného, že dôkazy získané z medzinárodnej výmeny informácií boli legálne získanými dôkazmi v zmysle § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511 /1992 Zb., pričom správca dane žalobcu oboznámil s obsahom dokladov získaných z medzinárodnej výmeny a umožnil mu vyjadriť sa k nim v určenej lehote od doručenia, avšak žalobca napriek doručeniu oznámenia sa v určenej lehote k nemu nevyjadril. Krajský súd k tvrdeniu žalobcu, že počas prerušenia konania nemôže byť vo veci konané, uviedol, že z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane v priebehu prerušeného konania vykonal nejaké úkony. Súčasne mal krajský súd preukázané, že správca dane žalobcu oboznámil o ukončení prerušenia kontroly listom zo dňa 25. 8. 2010, čím si splnil zákonnú povinnosť oboznamovať daňový subjekt s vykonanými úkonmi v priebehu daňovej kontroly.

Za dôvodné nepovažoval krajský súd ani tvrdenie žalobcu, že správca dane vykonal aj také dôkazy, ktoré presahovali zákonom určený nevyhnutný rámec daňovej kontroly pre správne určenie a vyrubenie dane tým, že skúmal skutočnosti v tzv. reťazoch (námiетка č. 8). Poukazom na skutkové zistenia v danej veci krajský súd konštatoval, že správca dane v súlade so zákonom preveroval v rámci medzinárodnej výmeny informácií, aké zlato žalobca v skutočnosti nadobudol. Stotožnil sa so záverom daňových orgánov, že žalobca

nadobudol zlato od spoločnosti [REDACTED], ktoré vykazovalo znaky investičného zlata. K opakovaným námietkam žalobcu o poskytnutej službe bezpečnostnej schránky uviedol, že [REDACTED] konateľ žalobcu, preberal zásielky zlata od rakúskeho obchodníka pre spol. [REDACTED]; služby bezpečnostnej schránky mal žalobca poskytovať spol. [REDACTED], a nie spol. [REDACTED]. Krajský súd poukázal na to, že daňové orgány neodôvodnili preskúmané rozhodnutia tým, že žalobca uzavrel fiktívne obchody so zlatom. Podľa názoru krajského súdu pokiaľ žalobca v námietke poukazoval na rozhodnutie ESD v spojených veciach č. C-354/03, C-355/03 a C-348 4/03, v prejednávaných veciach išlo o inú skutkovú situáciu, t. j. o tuzemské dodávky investičného zlata, oslobodené od DPH, pričom dodávky neboli uskutočňované v reťazci, a preto nebolo dôvodné na tento stav aplikovať uvedené rozhodnutia ESD.

Vo vzťahu k námietke žalobcu pod č. 9 krajský súd konštatoval, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva úmysel daňových orgánov preukázať žalobcovi, že nadobudol investičné zlato. Uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia, či žalobca nadobudol od spoločnosti [REDACTED], zlato na ďalšie spracovanie alebo išlo o zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata oslobodeného DPH, služby bezpečnostnej schránky neboli preukázané, pričom práve žalobca, zaťažený dôkazným bremenom, bol povinný preukázať bez akýchkoľvek pochybností svoje tvrdenia o poskytovaní takejto služby. Ďalej krajský súd konštatoval, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že zlato od rakúskeho dodávateľa vo faktúre deklarovanej ako investičné zlato bolo dodané v nezmenenom stave žalobcovi a že obchod medzi [REDACTED], - [REDACTED], - Zlatá huta, spol. s. r. o. sa považoval za uskutočnený až po prekontrolovaní hmotnosti a rýdzosti zlata u žalobcu. Krajský súd mal za to, že z dokladov od rakúskej finančnej správy je zrejmé, že faktúrou č. VR2008 – 9785 z 30. 10. 2008 s pripojeným medzinárodným nákladným listom (CMR) č. SK5288642 a faktúrou č. VL2008 - 0462 z 12. 11. 2008 s pripojeným CMR č. SK5539362 bolo fakturované dodanie investičného zlata, ktoré bolo dodané od rakúskeho obchodníka priamo žalobcovi, keď na CMR je uvedený ako príjemca adresa žalobcu, prvý nadobúdateľ – [REDACTED], tam nie je uvedený. Krajský súd mal tiež za to, že nebolo dôvodné opakované vypočutie svedkov [REDACTED] a konateľa prepravcu [REDACTED] z dôvodu, že dôkazy z medzinárodnej výmeny informácií postačovali na prijatie záveru, že

žalobca nadobudol zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata. Predmetnú námietku krajský súd nepovažoval za dôvodnú.

Krajský súd nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane pri hodnotení dôkazov nevychádzali zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, ale dôkazy hodnotili svojvoľne, účelovo v jeho neprospech (námietka č. 10). Konštatoval, že závery prijaté daňovými orgánmi majú podklad v zisteniach rakúskej daňovej správy, ktoré vychádzali z objednávok, faktúr, dodacích listov a medzinárodných prepravných listov (CMR), prepravných dokladov kuriérskej spoločnosti. Mal za to, že z medzinárodnej výmeny informácií je zrejmé, že rakúsky obchodník mal dostatok dokladov o realizácii prepravy investičného zlata k žalobcovi. Poukazom na skutkové zistenia krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu týkajúcu sa hmotnosti zlata akceptovanú trhom drahých kovov, keďže z dokladov od rakúskeho dodávateľa a aj z prepravných dokladov vyplýva, že predmetom obchodu bolo zlato o hmotnosti akceptovanej trhom drahých kovov (nielen 1000 gramov, ale i nižších hmotností akceptovaných trhom drahých kovov). Podľa názoru krajského súdu žalobca nepreukázal, že nadobudol zlato o hmotnosti neakceptovanej trhom drahých kovov napriek tomu, že bol zaťažený dôkazným bremenom. Krajský súd neprihliadol ani na námietku žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach tým, že nebol upovedomený o výpovedi svedkov, a to [REDACTED] a [REDACTED], keďže obaja podali vyjadrenia v priebehu daňových kontrol DPH v spoločnostiach [REDACTED] a [REDACTED], pred príslušnými správcami dane a zápisnice z týchto konaní boli predložené správcovi dane ku kontrole DPH vykonanej u žalobcu, majú za to, že takto získané dôkazy zodpovedajú § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. a teda nejde o dôkazy získané v prejednávanej veci v rozpore so zákonom. Krajský súd neprihliadol ani na tvrdenia žalobcu, že nebol informovaný o otázkach, ktoré správca dane žiadal preveriť formu medzinárodnej výmeny daňových informácií, keďže informácia mu bola poskytnutá dňa 1. 4. 2010. Poukazom na skutkové zistenia veci sa týkajúcej krajský súd uviedol, že žalobca bol následne zoznámený s výsledkami preverovania obchodu so zlatom počas miestneho zisťovania dňa 22. 9. 2008, dňa 21. 8. 2008, dňa 21. 8. 2008 konateľka žalobcu nahliadla do zápisnice o ústnom pojednávaní z 12. 8. 2008, žalobca bol oboznámený s obsahom zápisnice zo dňa 7. 4. 2009, s výsledkami medzinárodnej výmeny

informácií dňa 13. 6. 2011, kedy žalobca však nevyužil možnosť vyjadriť sa k uvedeným výsledkom v určenej lehote.

K námietke žalobcu (č. 11), ktorou namietal závery správcu dane o tzv. reťazci pri preprave zlata, ktoré vychádzali z nezákonne získaných dôkazov, krajský súd konštatoval, že dôvody, pre ktoré neakceptoval uvedené námietky uviedol v predchádzajúcich bodoch (bod č. 8). Krajský súd námietku žalobcu, že správca dane vykonával dôkazy, ktoré so žalobcom nemali žiadnu súvislosť, pretože sa týkali spoločnosti [REDAKOVANÉ],

poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 16 zákona o správe daní a poplatkov a skutkové zistenia vo veci, považoval za účelovú,

Vo vzťahu k námietke (č. 12), ktorou žalobca tvrdil, že správca dane počas daňovej kontroly vykonával dokazovanie nad rámec jeho oprávnení v zmysle § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., porušil daňové tajomstvo zmysle § 23 a zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 uvedeného zákona krajský súd uviedol, že s námietkou žalobcu týkajúcou sa vykonania kontroly nad rámec oprávnení správcu dane sa vyporiadal v bodoch 8 a 11. Upriamil pozornosť žalobcu, že nie je zo zákona, oprávnený domáhať sa ochrany v mene iného daňového subjektu pre porušenie daňového tajomstva, keď túto námietku by mohla účinne podať iba poškodená strana, ako aj že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt je v zmysle zákonných predpisov viazaný mlčanlivosťou o veciach, ktoré sa v rámci daňového konania dozvedel a ktoré svojim obsahom sú daňovým tajomstvom, o ktorej povinnosti bol správcom dane i riadne poučený, napriek tomu, že tvrdil, že poučeniu neporozumel. Podľa názoru krajského súdu za dôkazy získané v súlade so zákonom je potrebné považovať výsledky z medzinárodnej výmeny informácií, ktoré potvrdzujú skutkový stav zistený správcom dane a ktorý je uvedený už v predchádzajúcich bodoch. Konštatoval, že žalobca počas daňovej kontroly ani v súdnom konaní nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že obchodoval s tzv. priemyselným zlatom, resp. že poskytoval služby bezpečnostnej schránky. Nepovažoval za pravdivé tvrdenie žalobcu, že správca dane vôbec nezohľadnil žiadnej skutočnosti ani dôkazy svedčiacie v jeho prospech, pretože platiteľ v tomto konaní žiadne dôkazy k svojim tvrdeniam nepredložil, a preto neprihliadol na tvrdenie žalobcu, že správca dane hodnotil dôkazy svojvoľne, účelovo, v jeho neprospech.

Krajský súd neprihliadol ani na tvrdenie žalobcu, že ak daň odviedli jeho dodávatelia a aj sám žalobca, došlo by zo strany štátu k bezdôvodnému obohateniu, že žalovaný sa s jeho námietkami riadne nevysporiadal, a preto je jeho rozhodnutie nespreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (námietka č. 13). Konštatoval, že žalovaný sa s námietkami žalobcu riadne vysporiadal, ako aj, že nezistil nespreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. Uviedol, že daňovou kontrolou bolo zisťované, či si žalobca v sledovaných zdaňovacích obdobiach uplatnil odpočet DPH z nákupu zlata od dodávateľských spoločností [REDACTED] a [REDACTED] na základe predložených dodávateľských faktúr v súlade s § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, a preto námietku, že žalobca a jeho dodávatelia odviedli daň do štátneho rozpočtu nepovažoval v tomto konaní za opodstatnenú.

Vo vzťahu k námietke č. 14, ktorou žalobca tvrdil, že napadnuté rozhodnutia sú podľa ich obsahu len opisom dodatku č. 1 k protokolu bez toho, aby prebehlo prvostupňové konanie a odvolacie konanie bolo vykonané bez akejkoľvek jeho účasti, krajský súd uviedol, že s touto námietkou sa vypořádaval v predchádzajúcich bodoch (bod č. 1).

Krajský súd nepovažoval za dôvodné ani námietky žalobcu (č. 15), že správcovi dane zanikla právomoc na výkon daňovej kontroly, nemal žiaden zákonný dôvod na predĺženie lehoty na daňovú kontrolu a taktiež žiadny dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Konštatoval, že daňová kontrola na DPH začala u žalobcu dňa 8. 10. 2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 8. 10. 2010, t. j. v jednoročnej lehote v zmysle § 13 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov, k predĺženiu lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo v súlade s § 15 ods. 17, o čom správca dane žalobcu oboznámil. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly, keďže konanie o žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií je konanie o inej skutočnosti (§ 25a ods. 1).

Záverom krajský súd konštatoval, že žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, za kontrolované zdaňovacie obdobia zabezpečili potrebné dôkazy, ktoré neboli získané v rozpore so zákonom, dôkazy správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, že žalobca nesplnil podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože žalobca nadobudol od svojich dodávateľov v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach len investičné zlato, ktoré je oslobodené od dane

z pridanej hodnoty podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH. Krajský súd nezistil procesné pochybenia na strane daňových orgánov, a preto žalobca nebol ukrátený na svojich právach nezákonným postupom žalovaného a správcu dane. Majúc za to, že žalovaný rozhodol v jednotlivých veciach v súlade so zákonom, žaloby ako nedôvodné zamietol podľa § 250j ods. 1 O. s. p.»

Následne najvyšší súd poukázal na argumentáciu sťažovateľky v odvolaní proti rozsudku krajského súdu a na obsah vyjadrenia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (bývalého daňového riaditeľstva, pozn.). Poukázal tiež na svoje zistenia zo spisu krajského súdu, ktorého súčasťou bol aj administratívny spis (tieto zistenia boli zhodné so zisteniami, ktoré uviedol krajský súd vo svojom rozsudku, pozn.). Následne najvyšší súd uviedol:

„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 nezakonnosť 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.“

Následne najvyšší súd poukázal na relevantné ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb., zákona o DPH a zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, rovnako tak aj na predmet správneho súdnictva a s poukazom na § 219 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) rozsudok krajského súdu potvrdil ako vecne správny. Na zdôraznenie správnosti rozsudku krajského súdu uviedol najvyšší súd tieto skutočnosti:

„Z odôvodnenia napadnutého rozsudku (č. k. 13 S/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, majú 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. “

Najvyšší súd sa v ďalšej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku podrobne vysporiadal s námietkami sťažovateľky týkajúcimi sa vykonaného dokazovania – sťažovateľkou tvrdenej nezákonnosti vykonaných dôkazov a tiež hodnotenia jednotlivých dôkazov. V tejto súvislosti najvyšší súd uviedol:

„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 preskúmanavacom 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 konateľa [REDACTED], ako aj bývalej konateľky [REDACTED], vykonané v iných konaniach v rokoch 2008 - 2010 u miestne príslušných správcov 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. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal nezákonnosť dôkazov – výpovede svedkov – [REDACTED] a [REDACTED], a žiadal ich vypočuť v daňovom konaní najmä na tvrdenie, že nimi dodávané zlato nebolo investičným zlatom a pravdivosť jeho tvrdení v súvislosti s činnosťou, ktorú vykonával ako bezpečnostná schránka, odvolací súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa nepovažoval za dôvodnú ani túto námietku žalobcu, keďže žalobcom navrhovaní svedkovia podali vyjadrenia ako konatelia dodávateľských spoločností pred miestne príslušnými správcami dane, a preto pokiaľ správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu považoval tieto ich vyjadrenia za dostačujúce pre ustálenie svojho skutkového záveru a návrhu žalobcu na ich vypočutie nevyhovelo, postupoval v súlade § 29 ods. 1, 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb.

Odvolací súd v danej súvislosti dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane preukazuje daňový subjekt, správca dane navrhované dôkazy len vykonáva, pričom je na jeho úvahe, či vykoná aj ďalšie dôkazy daňovníkom navrhnuté resp. nenavrhnuté. Pokiaľ správca dane v danom prípade vykonal dôkazy, o ktorých žalobca tvrdil, že nemali s ním žiadnu súvislosť, pretože sa týkali spoločnosti [REDACTED]

[REDACTED], odvolací súd konštatuje, že správca dane postupoval v súlade so zákonom o správe daní a poplatkov. Po preukázaní na základe dožiadania DÚ

Trnava, že na adrese dodávateľa žalobcu [REDACTED] uvedenej v obchodnom registri sa nikto nenachádza a dožiadaný správca dane – DÚ Nové Zámky nemohol vypočítať konateľa tejto spoločnosti – [REDACTED], pretože ho polícia nemohla predviesť z dôvodu, že na menovaného bol vydaný príkaz na zatknutie a dodanie do výkonu trestu a do dňa predvedenia nebolo možné ho vypátrať, správca dane správne zameral svoju pozornosť na obchodné transakcie, na základe ktorých spoločnosť [REDACTED] kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov. Z výsledkov medzinárodnej výmeny informácií pritom vyplynulo, že zlato, ktoré [REDACTED] predávala žalobcovi bolo dodávané v reťazci daňových subjektov [REDACTED] [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, nim 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. V tomto kontexte odvolací súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte – žalobcovi, ktorý má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Z uvedených dôvodov žalobcu zaťažovala dôkazná povinnosť aj na tú skutočnosť, že predmetom obchodov bol tovar, ktorý mal charakter ním deklarovanej, najmä z dôvodu, že podliehal samostatnej právnej úprave v zmysle hmotného práva (§ 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z.).

Na podporu uvedeného najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžf/4/2009 z 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. 02. 2011...

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 realnosť 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 z zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, ale aby uskutočnená dodávka tovaru deklarovaná na faktúrach reálne spĺňala 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] ani [REDACTED] neboli predložené žiadne dôkazy, potvrdzujúce prepracovanie zlata, a preto aj údaj uvedený na faktúrach vystavených spoločnosťou [REDACTED] - zlaté pásy, 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 [REDAKOVANÉ], a adresa príjemcu je uvedená – Zlatá huta s. r. o. Trenčín. Nemožno nechať bez povšimnutia ani skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti žalobcu so zlatom len obchodovali, pričom nemali oprávnenie na jeho spracovanie, ktorá skutočnosť mohla a mala byť známa aj žalobcovi z obchodného registra. Skutkové okolnosti aj podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa dôvodne podmienili pochybnosti správcu dane o faktickom uskutočnení predmetného obchodu – dodaní priemyselného zlata, ktoré žalobca predloženými dokladmi ku kontrole nevyvrátil, keď nepredložil také doklady (objednávky, dodacie a preberacie listy a pod.) ktoré by spôsobom vylučujúcich akékoľvek pochybnosti ním deklarované tvrdenia potvrdzovali.

Vzhľadom na uvedené aj podľa názoru odvolacieho súdu žalobca v danej veci nepostupoval v súlade so zákonom o DPH a neoprávnene si uplatnil zo sporných faktúr odpočet DPH za zdaňovacie obdobia august až november 2008.

Vzhľadom k uvedenému odvolací nepovažoval námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhoveniu 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 preskúmanej 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 deklarovaných 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.“

V súvislosti s namietaným porušením označených práv sťažovateľky podľa ústavy a dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve bolo podľa názoru ústavného súdu potrebné zohľadniť špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánu verejnej správy, o ktorých fyzická osoba alebo právnická osoba tvrdí, že boli nezákonné a ukrátili ju na jej právach (§ 247 ods. 1 OSP), teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok v konkrétnom druhu správneho konania rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy a v súlade so zákonom rozhodli. Treba vziať preto do úvahy, že správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, IV. ÚS 585/2014). Vzhľadom na tieto špecifiká správneho súdnictva ústavný súd posudzoval z tohto aspektu aj dôvodnosť námietok sťažovateľky proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu.

Vychádzajúc z petitu sťažnosti, sťažovateľka v sťažnosti namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 1. augusta 2014.

Sťažovateľka nesúhlasí s právnym záverom konajúcich súdov a tiež daňových orgánov, že nesplnila podmienky na priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľka namieta, že daňové orgány

- jej neposkytli lehotu na vyjadrenie sa k dodatku protokolu o daňovej kontrole,
- nevykonali prvostupňové vyrubovacie konanie,
- daňovú kontrolu nevykonali v zákonnej lehote a k predĺženiu lehoty na jej vykonanie došlo z iného ako zákonom predpokladanému dôvodu,
- vykonali dôkazy a tieto hodnotili v rozpore so zákonom.

Sťažovateľka v sťažnosti argumentuje tým, že najvyšší súd v spojení s krajským súdom tieto pochybenia daňových orgánov nenapravil, pričom tiež tvrdí, že najvyšší súd sa s jej námietkami v napadnutom rozsudku nevysporiadal.

II.1 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu z 1. augusta 2014 v spojení s rozsudkom krajského súdu z 3. júla 2013 je zrejmé, že tieto súdy preskúmali administratívny spis daňových orgánov. Najvyšší súd sa osobitne zaoberal námietkou sťažovateľky týkajúcou sa spôsobu, ako daňové orgány vykonali dokazovanie, aké dôkazy vykonali a ako tieto dôkazy hodnotili. Najvyšší súd sa nestotožnil s námietkou sťažovateľky, že väčšina vykonaných dôkazov bola nezákonná, túto námietku považoval za všeobecnú a neopodstatnenú. Osobitne zdôraznil, že dôkazy vykonané v iných daňových konaniach (výsluchy konateľov) u miestne príslušných správcov daní a doklady získané od rakúskej finančnej správy v rámci medzinárodnej výmeny informácií daňový orgán vykonal v súlade s § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. Poukázal tiež na to, že sťažovateľka mala možnosť oboznámiť sa so zápisnicami z výsluchov konateľov iných subjektov (obchodných partnerov) a mala možnosť sa k týmto podkladom vyjadriť. Najvyšší súd poukázal na to, že daňové orgány dostatočne preukázali, že zdaniteľné plnenia sa neuskutočnili tak, ako ich deklarovala sťažovateľka (dodanie priemyselného zlata), t. j. tak, aby jej vznikol nárok na odpočet DPH z týchto zdaniteľných plnení. Za rozhodujúcu skutočnosť považoval to, že jediným dodávateľom zlata pre vymedzené subjekty bol rakúsky dodávateľ – [REDACTED] – obchodná spoločnosť zaoberajúca sa nákupom a predajom investičného zlata. Všetky dodávky zlata v roku 2008 od tohto rakúskeho dodávateľa mali na základe vystavených faktúr charakter investičného zlata vo forme zlatých tehličiek a tento rakúsky dodávateľ oslobodil dodávky od DPH v zmysle rakúskej legislatívy. Predmetné zlato bolo fyzicky dodávané do spoločnosti sťažovateľky s tým, že následne dodávateľom pre sťažovateľku boli obchodné spoločnosti [REDACTED] a [REDACTED], pričom tieto spoločnosti boli len obchodníkmi so zlatom, nemali

oprávnenie zlato spracovať. Najvyšší súd preto považoval údaje vo faktúrach [REDACTED], vystavených sťažovateľke o dodávke zlata vo forme pásov, ktoré mali charakter priemyselného zlata, za účelové a nepreukázané. Najvyšší súd tiež uviedol, že sťažovateľka sa k týmto skutočnostiam získaným na základe medzinárodnej výmeny informácií od rakúskych finančných orgánov nevyjadrila, hoci na to mala príležitosť.

Najvyšší súd sa osobitne nezaoberal ďalšími námietkami sťažovateľky – s poukazom na § 219 ods. 2 OSP skonštatoval správnosť dôvodov rozsudku krajského súdu z 3. júla 2013. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu (tak ako je vymedzené v napadnutom rozsudku najvyššieho súdu, pozn.) vyplýva, že krajský súd sa zaoberal (pätnástimi, pozn.) námietkami sťažovateľky – osobitne sa zaoberal aj námietkou, že daňový úrad nevykonal prvostupňové vyrubovacie konanie a nestotožnil sa s tvrdením sťažovateľky, že daňová kontrola nahradila daňové konanie. Krajský súd rovnako tak skúmal námietku sťažovateľky, že nemala možnosť vyjadriť sa k dodatku k protokolu o daňovej kontrole, pričom uviedol, že na dodatok sa nevzťahuje právo daňového subjektu vyjadriť sa k nemu v lehote podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd sa tiež zaoberal námietkou sťažovateľky týkajúcou sa predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly, resp. prerušenia daňovej kontroly.

Na tomto základe ústavný súd konštatuje, že právne závery najvyššieho súdu v spojení s právnymi závermi krajského súdu nie sú nelogické alebo vnútorne rozporné, rešpektujú zmysel a účel uvedených ustanovení zákona o DPH a zákona č. 511/1992 Zb. a ako celok nie sú arbitrárne. Odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu poskytuje primeraný podklad na jeho výrok, ktorým potvrdil rozsudok krajského súdu, teda právne závery najvyššieho súdu nie sú ani zjavne neodôvodnené, a preto sú ústavne akceptovateľné.

V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na svoju judikatúru, v ktorej konštatoval, že postup súdneho orgánu, ktorý koná v súlade s procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi konania v občianskoprávnej alebo trestnoprávnej veci, nemožno považovať za porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy. Ústavný súd nezistil žiadne také skutočnosti, ktoré by naznačovali možnosť porušenia základného práva sťažovateľky

na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 1. augusta 2014. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným. O svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. Podľa názoru ústavného súdu predmetný právny výklad príslušných ustanovení zákona o DPH a zákona č. 511/1992 Zb. najvyšším súdom takéto nedostatky nevykazuje.

Nad rámec veci považuje ústavný súd za potrebné poukázať na to, že už posudzoval zdanlivo porovnateľnú sťažnosť sťažovateľky, pričom nálezom sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015 vyslovil porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2014 z 25. februára 2015. Ústavný súd týmto nálezom zrušil rozsudok najvyššieho súdu z 25. februára 2015 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Aj v uvedenej veci ústavný súd skúmal ústavnú udržateľnosť rozhodnutia najvyššieho súdu vydaného v správnom súdnictve, ktorým preskúmaval zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov týkajúcich sa odpočtu dane z pridanej hodnoty.

Ústavný súd v náleze sp. zn. I. ÚS 314/2015 považoval za rozhodujúcu skutočnosť ústavne neakceptovateľné posúdenie postupu daňových orgánov konajúcimi súdmi. V prerokúvanom prípade konajúce súdy a aj ústavný súd hodnotili postup daňového úradu po zrušení rozhodnutia daňového riaditeľstva krajským súdom a následne po zrušení skoršieho rozhodnutia daňového úradu daňovým riaditeľstvom. Z uvedeného nálezu vyplýva, že po vrátení veci daňový úrad nepokračoval v konaní, ale začal novú (opakovanú) daňovú kontrolu. Ústavný súd vo svojom náleze zo 16. decembra 2015 uviedol, že ako *„zásadnú námietku sťažovateľky... vyhodnotil jej tvrdenie o nezákonnosti vykonania daňovej kontroly, ktorá predchádzala vydaniu rozhodnutia žalovaného a v konečnom dôsledku aj vydaniu rozsudku najvyššieho súdu“*. V aktuálne prerokúvanom prípade táto skutková okolnosť absentuje, keďže zo sťažnosti sťažovateľky a z napadnutého rozsudku je

zrejme, že v predmetnom daňovom konaní nebolo zrušené prvostupňové rozhodnutie daňového úradu (dodatočný platobný výmer) a vec mu nebola vrátená na ďalšie konanie.

V aktuálne prerokúvanom prípade ústavný súd odlišne posúdil aj námietku sťažovateľky týkajúcu sa nevykonania vyrubovacieho konania a aj skutočnosti týkajúce sa informácií získaných medzinárodnou spoluprácou daňových orgánov, ktoré tvorili následne podklad na rozhodnutie daňového úradu. Pokiaľ ide o námietku nevykonania vyrubovacieho konania – ústavný súd považoval za rozhodujúce, že daňový úrad postupoval v súčinnosti so sťažovateľkou a umožnil jej vyjadriť sa ku všetkým zisteným skutočnostiam – sťažovateľka sa osobitne vyjadrila k protokolu o daňovej kontrole, jej námietky uviedol daňový úrad v dodatku k protokolu o daňovej kontrole a tieto skutočnosti s ňou prerokoval. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu tiež vyplýva, že krajský súd sa vysporiadal s námietkou sťažovateľky týkajúcou sa toho, že daňový úrad nevykonal výsluch označených svedkov, ktorí boli vypočutí v iných daňových konaniach. Pričom zo zistení konajúcich súdov tiež vyplýva, že sťažovateľka neoznačila dôkazy, ktoré by neboli známe z daňovej kontroly. Z uvedených dôvodov ústavný súd neakceptoval námietku sťažovateľky o nevykonaní vyrubovacieho konania. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu je tiež zrejmé, že daňový úrad oboznámil sťažovateľku s obsahom dokladov získaných medzinárodnou výmenou informácií od rakúskych orgánov a umožnil sa jej k nim vyjadriť. Napriek doručeniu oznámenia sa sťažovateľka k týmto dokladom nevyjadrila. Sťažovateľka v sťažnosti priamo a špecificky nenapáda skutkové zistenia získané od rakúskych daňových orgánov. Ak by tak aj urobila, ústavný súd by ich za uvedených okolností nemohol akceptovať, keďže tieto skutočnosti mala v prvom rade namietat' v konaní pred daňovým úradom, čo však opomenula.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd odmietol sťažnosť v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

II.2 K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

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

Pokiaľ sťažovateľka namieta, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo aj k porušeniu jej práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, ústavný súd zastáva v zhode s Európskym súdom pre ľudské práva názor, že označený článok dohovoru nie je aplikovateľný vo veci sťažovateľky.

Článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry ESĽP pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Podľa názoru ESĽP však daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci a verejný charakter vzťahu medzi daňovým subjektom a správcom dane prevláda. Napokon ESĽP dospel k záveru, že daňové spory sa vymykajú z oblasti občianskych práv a záväzkov, a teda nespádajú do pôsobnosti čl. 6 dohovoru, a to napriek finančným dôsledkom na situáciu daňových subjektov (Ferrazzini proti Taliansku, rozsudok ESĽP z 12. 7. 2001).

Ústavný súd v nadväznosti na právne názory ESĽP uvádza, že daňové právo je jedným zo základných odvetví verejného práva a dane predstavujú prejav výsady štátu požadovať od povinných subjektov ich platenie s cieľom získať zdroje na svoju existenciu a plnenie svojich úloh a funkcií. Aj preto rozhodovanie o daňových právach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Daňové veci v niektorých prípadoch možno, vychádzajúc zo znenia dohovoru, podradiť pod pojem

trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť dohovoru, to však len vtedy, ak ide o ukládanie daňových sankcií (napríklad pokút alebo v minulosti zvýšenia dane). Keďže všeobecné sudy na základe žaloby sťažovateľky preskúmavali zákonnosť rozhodnutí finančného riaditeľstva, ktorými boli potvrdené dodatočné platobné výmery daňového úradu, ktorými bol vyrubený sťažovateľke rozdiel na dani z pridanej hodnoty (a nie daňová sankcia), ústavný súd dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je v tomto prípade *ratione materiae* aplikovateľný (m. m. I. ÚS 241/07, II. ÚS 175/2016).

Na základe uvedeného ústavný súd túto časť sťažnosti odmietol z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde, keďže nezistil možnosť porušenia práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie.

Berúc do úvahy uvedené skutočnosti, ústavný súd rozhodol tak, že sťažnosť ako celok už pri jej predbežnom prerokovaní odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

Keďže sťažnosť bola odmietnutá, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 23. júna 2016