



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 281/2010- 13

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 25. augusta 2010 predbežne prerokoval sťažnosť I. G., T., zastúpeného advokátom JUDr. J. G., Advokátska kancelária, P., vo veci namietaného porušenia základného práva zaručeného čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 13. apríla 2010 v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 65/2009 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť I. G. 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 24. júna 2010 doručená sťažnosť spoločnosti I. G., T. (ďalej len „sťažovateľ“), v ktorej namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy

rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) z 13. apríla 2010 v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 65/2009.

Z predloženej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) ako odvolací orgán rozhodnutím č. I/225/7566-58913/2007/990813-3 z 11. júla 2007 zamietlo podľa § 48 ods. 4 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) odvolanie sťažovateľa proti platobnému výmeru Daňového úradu Svit č. 719/230/7291/07/Sad z 5. apríla 2007, ktorým mu bol podľa pomôcok určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2002 v sume 419 442 Sk.

K určení rozdielu dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok malo dôjsť z dôvodu, že sťažovateľ *„napriek výzve z dokladov požadovaných správcom dane nepredložil včas doklady preukazujúce predaj preceneného tovaru, a niektoré z nich doložil až po lehote. Dňa 05.12.2006 sa uskutočnilo ústne pojednávanie o výške skutočnej obchodnej prirážky, z ktorého správca dane... vyhotovil zápisnicu, a žalobca sa vyjadril, že pri predaji tovaru používa priemernú obchodnú prirážku vo výške 10 %.*

Vzhľadom na skutočnosť, že pri kontrole nadobúdacích dokladov a dokladov z elektronickej registračnej pokladnice žalobcu vychádza výška obchodnej prirážky v priemere 20 % a sám žalobca deklaroval výšku obchodnej prirážky v inventúrnom súpise tovaru k 31.12.2002 vo výške 21 %, pristúpil správca dane k výpočtu skutočnej obchodnej marže. Výsledkom bola skutočná obchodná marža v kontrolovanom období v priemernej výške 14.36 %.“

Sťažovateľ nepristúpil ani k navrhnutej dohode o určení výšky daňovej povinnosti podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov, a tak *„z dôvodu, že... neunesol dôkazné bremeno, a daň sa neurčila dohodou, pristúpil správca dane k určení dane podľa pomôcok“*, pričom vychádzal *„z rozdielu skutočných tržieb vypočítaných správcom dane a priznaných tržieb v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za rok 2002“*.

Rozhodnutie daňového riaditeľstva napadol sťažovateľ 2. augusta 2007 žalobou podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „OSP“). Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) na základe zistenia, že rozhodnutie i postup žalovaného správneho orgánu sú v medziach žaloby v súlade so zákonom, rozsudkom č. k. 3 S 53/2007-73 z 13. februára 2009 žalobu sťažovateľa zamietol.

Krajský súd sa stotožnil so skutkovými i právnymi závermi daňových orgánov a bol toho názoru, že v daňovom konaní sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno ani nepristúpil k dohode o určení výšky daňovej povinnosti. Z obsahu administratívneho spisu podľa krajského súdu jednoznačne vyplývalo, že *„opakovanou daňovou kontrolou boli zistené nezrovnalosti týkajúce sa obchodnej prirážky. Žalobca počas vykonanej daňovej kontroly uvádzal 10%-nú prirážku, pričom argumentoval, že dochádza ku stratám, poskytuje zľavy, avšak pri predložení súpisu preceňovaného tovaru na sumu 630.661,- Sk žalobca nepredložil dôkazy o predaji tovaru za znížené ceny, čo je základným argumentom daňových orgánov podporujúcich záver o neunesení dôkazného bremena.“*

K námietke sťažovateľa, že žiadne dodatočné doklady správcovi dane predložiť nemohol, keďže ho k ich vedeniu nezaväzoval žiaden právny predpis, krajský súd uviedol, že *„neunesenie dôkazného bremena spočíva v tom, že žalobca nijak nepreukázal, že naozaj predal tovar za znížené ceny“*.

Rozsudok krajského súdu napadol sťažovateľ odvolaním, v ktorom opätovne dôvodil nemožnosťou predložiť záznamy požadované správcom dane v daňovom konaní, *„lebo k ich vedeniu nebol žiadnym právnym predpisom zaviazaný a táto povinnosť bola žalobcovi zmysle ust. § 37 ods. 2 zákona uložená až rozhodnutím správcu dane... zo dňa 08.06.2004. Z uvedeného vyplýva, že správca dane svojim postupom vyžadoval od žalobcu povinnosti idúce nad rámec jeho zákonných povinností.“*

Nesprávne podľa sťažovateľovho názoru bolo aj posúdenie postupu správcu dane daňovým riaditeľstvom ako opakovanej daňovej kontroly vykonávanej po zrušení skoršieho platobného výmeru rozhodnutím daňového riaditeľstva zo 6. decembra 2004, pretože takéto

posúdenie nerešpektuje § 15b ods. 3 písm. a) zákona o správe daní a poplatkov, „*ktoré explicitne určuje, že opakovanou daňovou kontrolou nie je preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch. Podľa žalobcu a s odkazom na ust. § 20 a § 30 zák. č. 511/1992 Zb. konanie o opravných prostriedkoch v prejednávanej veci nemohlo byť ukončené. Preto aj namieta prekročenie lehôt na uskutočnenie daňovej kontroly.*“.

Najvyšší súd rozsudkom z 13. apríla 2010 v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžf 65/2009 napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

Pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia najvyšší súd využil § 219 ods. 2 OSP. Pretože napadnutý rozsudok prvostupňového súdu zhodnotil ako zakladajúci sa na logických argumentoch a relevantných právnych záveroch spojených so správnou citáciou dotknutých právnych noriem, obmedzil sa iba na „*rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní*“.

V prvom rade najvyšší súd analyzoval procesno-právnu podstatu určenia dane podľa pomôcok, a to zdôraznením podmienok, za splnenia ktorých môže správca dane pristúpiť k určeniu dane takýmto spôsobom. V tejto súvislosti sa stotožnil s argumentáciou daňového riaditeľstva, že sťažovateľ „*svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno... nesprávne zúžil iba na povinnosť vo vzťahu k preukaznosti, správnosti alebo úplnosti povinných evidencií alebo záznamov ním vedených*“. Najvyšší súd totiž zistil, že správca dane sťažovateľa 20. októbra 2006 vyzval, aby do ôsmich dní od doručenia výzvy „*predložil dôkazy preukazujúce predaj preceneného tovaru, evidenciu jász motorových vozidiel a tržieb. Ďalej bol vyzvaný na predloženie inventarizácie záväzkov a pohľadávok, zmluvy s firmou D. s.r.o., P. a zmluvy o nájme, a taktiež zaradenie jednotlivých druhov tovarov do skupín. Ďalej z obsahu zápisníc o ústnom pojednávaní... zo dňa 09.11.2006 a... zo dňa 28.11.2006 vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt z požadovaných dokladov nepredložil doklady preukazujúce predaj preceneného tovaru. Inventarizáciu záväzkov a pohľadávok k 31.12.2001 a k 31.12.2002 doručil daňový subjekt na daňový úrad až dňa 16.01.2007, teda po lehote určenej vo výzve.*

Preto základným problémom pre žalobcu v daňovej kontrole... bolo preukázanie konkrétnych podmienok, za ktorých sa mal uskutočniť predaj preceneného tovaru.“.

Najvyšší súd potom zhodnotil, že „za situácie, keď sa žalobca vyjadril, že pri predaji tovaru používa priemernú obchodnú prirážku vo výške 10 %, avšak pri kontrole nadobúdacích dokladov a dokladov z elektronickej registračnej pokladnice daňového subjektu vychádza výška obchodnej prirážky v priemere 20 % a sám daňový subjekt deklaroval napríklad v inventúrnom súpise tovaru k 31.12.2002 výšku obchodnej prirážky vo výške 21 %, tzn. že žalovaný mal spochybnenú hodnovernosť a úplnosť účtovnej evidencie žalobcu v tom, že nespĺňa zásadu verného a pravdivého zobrazenia, potom žalobca bol povinný v zmysle... § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. navrhnúť dôkazy na preukázanie hodnovernosti svojich tvrdení o správnosti výšky tržieb dosiahnutých žalobcom v kontrolovanom období.“.

K námietke nesprávneho posúdenia postupu správcu dane ako opakovanej daňovej kontroly sa najvyšší súd stotožnil s argumentáciou daňového riaditeľstva, podľa ktorej „právoplatné rozhodnutie zo 06.12.2004 o odvolaní malo za následok stav, že daň z pridanej hodnoty nebola vyrubená. Preto mohla byť vykonaná opakovaná daňová kontrola.“.

V sťažnosti doručenej ústavnému súdu sťažovateľ opätovne namietal, že všetky povinnosti zakotvené zákonom č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov si v kontrolovanom období riadne plnil. Preto „ak sa najvyšší súd stotožnil s rozsudkom krajského súdu a potiažne s postupom daňových orgánov, ktoré v predchádzajúcom daňovom konaní určili daňovú povinnosť sťažovateľa na základe pomôcok... napriek tomu, že sťažovateľ na podporu svojich tvrdení predložil daňovým orgánom všetky doklady, preukazujúce evidenciu predajných cien tovaru v rozsahu zákona, t. j. vystavené faktúry a príjmové doklady z elektronickej registračnej pokladnice o jeho predaji a nebolo v moci sťažovateľa predložiť daňovým orgánom ďalšie požadované doklady, lebo k ich vedeniu nebol sťažovateľ žiadnym právnym predpisom zaviazaný, porušil právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 ústavy a článku 36 ods. 1 Listiny... tým, že sťažovateľovi ukladal povinnosti presahujúce rámec zákona.“.

Rovnako sťažovateľ zdôvodňoval porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu aj tým, že „najvyšší súd odoprel sťažovateľovi právo na preskúmanie celého rozsahu jeho odvolania voči rozsudku krajského súdu. Sťažovateľ namietal, že postup daňových orgánov po právoplatnosti rozhodnutia o odvolaní... zo dňa 06.12.2004, ktorým bola vec vrátená prvostupňovým daňovým orgánom na ďalšie konanie, nie je opakovanou daňovou kontrolou podľa ust. § 15b zákona č. 511/1992 Zb., ale je preverením výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch (§ 15b ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb.) v spojitosti s námietkou prekročenia lehôt na uskutočnenie na vykonanie daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb.), ktorou námietkou sa najvyšší súd nezaoberal.“. Sťažovateľ považuje rozhodnutie najvyššieho súdu za „arbitrárne (svojvoľné), pretože najvyšší súd sa ním natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. že poprel ich účel a význam...“.

V závere sťažnosti sťažovateľ navrhol, aby ústavný súd takto rozhodol:

„1. Základné právo I. G., T., na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a podľa článku 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/65/2009 zo dňa 13. apríla 2010 bolo porušené.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/65/2009 zo dňa 13. apríla 2010 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.“

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.

Podľa čl. 1 ods. 1 ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neviaže sa na nijakú ideológiu ani náboženstvo.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

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. 141 ods. 1 ústavy v Slovenskej republike vykonávajú súdnictvo nezávislé a nestranné sudy.

Podľa čl. 144 ods. 1 ústavy sudcovia sú pri výkone svojej funkcie nezávislí a pri rozhodovaní sú viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 a zákonom.

Podľa čl. 36 ods. 1 listiny každý sa môže domáhať ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v určených prípadoch na inom orgáne.

Ústavný súd podľa ustanovenia § 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 navrhovateľa.

Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v ustanovení § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Ústavný súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej o zjavne neopodstatnený návrh ide vtedy, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí

žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98). Teda úloha ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní návrhu nespočíva v tom, aby určil, či preskúmanie veci predloženej navrhovateľom odhalí existenciu porušenia niektorého z práv alebo slobôd zaručených ústavou, ale spočíva len v tom, aby určil, či toto preskúmanie vylúči akúkoľvek možnosť existencie takéhoto porušenia. Ústavný súd teda môže pri predbežnom prerokovaní odmietnuť taký návrh, ktorý sa na prvý pohľad a bez najmenej pochybnosti javí ako neopodstatnený (I. ÚS 4/00).

Dôvodom na odmietnutie návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť je absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej. Inými slovami, ak ústavný súd nezistí relevantnú súvislosť medzi namietaným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých navrhovateľ namieta, vysloví zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti a túto odmietne (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

Zásadná námietka sťažovateľa proti sťažnosťou napadnutému rozsudku najvyššieho súdu sa vo svojej podstate zakladala na názore, že najvyšší súd ako súd odvolací v rámci konania o sťažovateľovom odvolaní neodstránil pochybenia, ktorých sa dopustil krajský súd ako súd prvostupňový pri meritórnom prerokovaní žaloby. Pochybenia mali spočívať v nesprávnom posúdení splnenia podmienok na určenie dane podľa pomôcok a v nesprávnom posúdení postupu správcu dane po zrušení jeho skoršieho platobného výmeru daňovým riaditeľstvom 6. decembra 2004.

Ústavný súd v zmysle svojej ustálenej judikatúry nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, s výnimkou ich arbitrárnosti alebo zjavnej neodôvodnenosti majúcej za následok porušenie základného práva (obdobne napr. I. ÚS 13/00, III. ÚS 151/05, III. ÚS 344/06).

Z obsahu sťažnosti a jej prílohy tvorenej napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil žiadne signály, ktoré by ho mohli pri meritórnom prerokovaní sťažnosti viesť k záveru o porušení základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu.

K jadrú problému tvoriacemu základ prvej námietky sťažovateľa už ústavný súd vo veci vedenej pod sp. zn. III. ÚS 401/09 uviedol, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. Tento záver potvrdzuje aj ustálená judikatúra (napríklad rozsudok najvyššieho súdu z 30. mája 2000 sp. zn. 4 SŽ 136/1999).

Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú.

Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

Citovanému právnenému názoru ústavného súdu plne zodpovedá aj konštatovanie najvyššieho súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku, podľa ktorého „za situácie, keď sa žalobca vyjadril, že pri predaji tovaru používa priemernú obchodnú prirážku vo výške 10 %, avšak pri kontrole nadobúdacích dokladov a dokladov z elektronickej registračnej pokladnice daňového subjektu vychádza výška obchodnej prirážky v priemere 20 % a sám daňový subjekt deklaroval napríklad v inventúrnom súpise tovaru k 31.12.2002 výšku obchodnej prirážky vo výške 21 %, tzn. že žalovaný mal spochybnenú hodnovernosť a úplnosť účtovnej evidencie žalobcu v tom, že nespĺňa zásadu verného a pravdivého zobrazenia, potom žalobca bol povinný v zmysle... § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. navrhnuť dôkazy na preukázanie hodnovernosti svojich tvrdení o správnom výšky tržieb dosiahnutých žalobcom v kontrolovanom období.“.

Znamená to, že správcovi dane sa v procese daňovej kontroly podarilo úspešne spochybniť obsah dokladov preukazujúcich tvrdenia sťažovateľa ako kontrolovaného daňového subjektu, pričom išlo o doklady, na ktoré v odôvodnení sťažnosti sťažovateľ poukazoval ako na jediné, ktoré je povinný viesť. V dôsledku toho bolo potom povinnosťou sťažovateľa predložiť protidôkazy, ktorými by dôvodné pochybnosti správcu dane o pravdivosti sťažovateľových tvrdení o výške obchodnej prirážky, o stratách, a o poskytovaných zľavách vyvrátil. Keďže túto povinnosť nespĺnil ani následne nepristúpil k uzavretiu dohody podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov, využil správca dane v súlade s ustanovením § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov inštitút určenia dane podľa pomôcok.

Tvrdenie sťažovateľa, že žiadne ďalšie doklady predložiť nemohol, lebo podľa žiadneho právneho predpisu ich nebol povinný viesť, v tejto súvislosti neobstojí. Zákon o správe daní a poplatkov v § 29 ods. 4 uvádza široké spektrum dôkazných prostriedkov, ktoré môže daňový subjekt využiť na podporu svojich tvrdení, pričom navyše ide o výpočet demonštratívny. V takom prípade nemôže nie byť daňový orgán zodpovednosťou za dôkaznú núdzu daňového subjektu spočívajúcu v jeho neschopnosti vyvrátiť dôkazmi podložené a dôvodné pochybnosti správcu dane o pravdivosti tvrdení takého daňového subjektu. Preto právny záver najvyššieho súdu, ktorým sa stotožnil s argumentáciou daňového riaditeľstva o sťažovateľovom zúžení svojej povinnosti nie byť dôkazné bremeno iba na povinnosť

vo vzťahu k preukaznosti, správnosti alebo úplnosti povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, je korektný, logický a nevykazuje žiadne známky arbitrárnosti či zjavnej neodôvodnenosti.

Rovnako ústavný súd posúdil druhú námietku, ktorou sťažovateľ napádal z ústavného hľadiska rozsudok najvyššieho súdu v jeho veci. Podľa sťažovateľa postup správcu dane po zrušení jeho prvého platobného výmeru rozhodnutím daňového riaditeľstva zo 6. decembra 2004 nemohol byť kvalifikovaný ako opakovaná daňová kontrola, pretože podľa § 15b ods. 3 písm. a) zákona o správe daní a poplatkov opakovanou daňovou kontrolou nie je preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch.

Zdôvodnenie tejto námietky sťažovateľa naznačuje, že napriek jeho zastúpeniu kvalifikovaným právnym zástupcom nesprávne chápe povahu konania o opravných prostriedkoch, a to predovšetkým z hľadiska jeho časového rozsahu. Je síce pravdou, že daňové konanie ako jeden celok končí až právoplatnosťou meritórneho rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu, avšak rozhodnutie odvolacieho orgánu o zrušení prvostupňového rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie nemožno považovať za rozhodnutie, ktorým sa právoplatne rozhodlo o predmete konania. Po nadobudnutí jeho právoplatnosti predsa musí pokračovať konanie na prvom stupni, ktorého zavŕšením bude meritórne rozhodnutie. Toto prvostupňové konanie však už nie je konaním o riadnom alebo mimoriadnom opravnom prostriedku tak, ako to má na mysli § 15b ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Preto je správne právne posúdenie, že v takom prvostupňovom konaní postup správcu dane, ktorý spĺňa znaky uvedené v ustanovení § 15b ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, je opakovanou daňovou kontrolou.

Daňové riaditeľstvo tak vo svojom vyjadrení k odvolaniu sťažovateľa správne dôvodilo, keď uviedlo, že *„právoplatné rozhodnutie zo 06.12.2004 o odvolaní malo za následok stav, že daň z pridanej hodnoty nebola vyrubená. Preto mohla byť vykonaná opakovaná daňová kontrola.“*. Následne potom stotožnenie sa najvyššieho súdu s týmto názorom nemožno kvalifikovať v žiadnom prípade ako arbitrárnosť alebo zjavnú neodôvodnenosť. Je logické, že pri správnosti názoru najvyššieho súdu bolo už potom bez

právneho významu, aby sa zaoberal odvolacou námietkou o nerešpektovaní zákonom stanovenej maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly.

Ústavný súd obe sťažnostné námietky vyhodnotil ako nedôvodné, keďže nezistil žiadnu relevantnú priamu súvislosť medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a sťažovateľovým základným právom na súdnu ochranu garantovaným čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny. To vedie k odmietnutiu predloženej sťažnosti ako zjavne neopodstatnenej, a to aj vo vzťahu k ďalším označeným článkom ústavy (čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1), ktorých porušenie sťažovateľ namietal, pretože v okolnostiach posudzovaného prípadu tieto vzhľadom na ich súvislosť s namietaným porušením základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu pri vylúčení takého porušenia nemôžu byť za žiadnych okolností samostatne predmetom meritórneho prerokovania ústavným súdom.

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

V Košiciach 25. augusta 2010