

POSTUP SPRÁVCU DANE PRI DAŇOVEJ KONTROLE

Pokiaľ správca dane uskutoční daňovú kontrolu napriek existencii zo zákona vyplývajúcej prekážky (uplynutie prekluzívnej lehoty, opakovaná daňová kontrola bez splnenia zákonných podmienok), pre ktorú nie je možné daňovú kontrolu vykonať, ide o porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, a teda o nezákonný zásah do práv daňového subjektu.

(Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015)

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 16. decembra 2015 v senáte zloženom z predsedníčky Marianny Mochnáčovej a zo sudcov Petra Brňáka a Milana Ľalíka prerokoval prijatú sťažnosť spoločnosti Zlatá Huta spol. s r. o., Bernolákova 11/3040, Trenčín, zastúpenej advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Horná 27, Banská Bystrica, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 23/2014 z 25. februára 2015 a takto

r o z h o d o l :

1. Základné právo spoločnosti Zlatá Huta spol. s r. o. na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a jej právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 23/2014 z 25. februára 2015 **p o r u š e n é b o l i .**

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 23/2014 z 25. februára 2015 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky **j e p o v i n n ý** uhradiť spoločnosti Zlatá Huta spol. s r. o. trovy konania v sume 355,73 € (slovom tristopäťdesiatpäť eur a sedemdesiattri centov) na účet jej právneho zástupcu JUDr. Bohumila Nováka, Horná 27, Banská Bystrica, do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.

O d ô v o d n e n i e :**I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 11. júna 2015 doručená sťažnosť 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 23/2014 z 25. februára 2015 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“ alebo „napadnuté rozhodnutie“).

Sťažovateľka v sťažnosti uviedla:

„V poradí prvá daňová kontrola v spoločnosti sťažovateľky sa začala dňa 27. 07. 2008 na základe oznámenia Daňového úradu Trenčín z 24. 07. 2008 na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008.

Protokol z daňovej kontroly bol sťažovateľke doručený prostredníctvom jej právneho zástupcu 31. 08. 2009. K protokolu podala vyjadrenie z 11. septembra 2009, v ktorom namietala závažné procesné i hmotnoprávne pochybenia správcu dane.

Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu 14. 09. 2009.

Následne 18. 09. 2009 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým sťažovateľke znížil nadmerný odpočet DPH za máj 2008 o sumu 326.088,62 € a priznal nadmerný odpočet v sume 195.649,39 €.

O podanom odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane vydalo Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutie zo 16. 04. 2010, ktorým potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

Žalobou z 28. júna 2010 požiadala sťažovateľka Krajský súd v Trenčíne o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí Daňového riaditeľstva SR. Krajský súd v Trenčíne o tejto žalobe rozhodol tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu § 250j ods. 3 O. s. p. Dôvodom zrušenia veci bola skutočnosť, že daňová kontrola nebola vykonaná v zákonnej lehote, a tak je nezákonná.

Následne Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím z 13. 01. 2011 zrušilo prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu v Trenčíne a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Daňový úrad v Trenčíne sťažovateľke oznámil výkon daňovej kontroly za mesiac máj 2008 listom z 29. 03. 2011.

Napriek námietkam sťažovateľky o nemožnosti vykonať opakovanú daňovú kontrolu, správca dane nepokračoval v daňovom konaní, ale vykonával opakovanú daňovú kontrolu, z ktorej vydal 28. 02. 2012 protokol a následne 04. 05. 2012 dodatočný platobný výmer. Taký istý, ako v predchádzajúcom konaní, ktorým uložil sťažovateľke povinnosť zaplatiť 308.896,566 správcovi dane na dani z pridanej hodnoty za mesiac máj 2008.

O odvolaní sťažovateľky rozhodlo Finančné riaditeľstvo SR dňa 31. 08. 2012 tak, že potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

Žalobu sťažovateľky z 19. novembra 2012 krajský súd rozsudkom 13 S/152/2012-72 zo 04. 12. 2013 zamietol.

O odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne rozhodol Najvyšší súd SR napadnutým rozsudkom sp. zn. 6 Sžf/23/2014-124 z 25. februára 2015...“

Sťažovateľka namietala, že najvyšší súd sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s nesprávnymi a ústavne neprijateľnými závermi Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“), prípadne k niektorým jej námietkam sa nevyjadril vôbec, čím porušil označené práva sťažovateľky, keďže ňou uplatnené námietky nemožno považovať za samoúčelné, ale je potrebné ich posudzovať v súvislosti s celkovým postupom Daňového úradu Trenčín (ďalej len „daňový úrad“) pri výkone daňovej kontroly.

Najvyšší súd

- k námietke sťažovateľky o nemožnosti vykonať opakovanú daňovú kontrolu uviedol, že v danom prípade nejde o opakovanú daňovú kontrolu, čím považoval túto námietku za nedôvodnú,

- vo vzťahu k námietke o nezákonnosti vykonaných dôkazov a ich nesprávnom hodnotení sa najvyšší súd stotožnil v plnom rozsahu so závermi krajského súdu, ktorý sa zase stotožnil so závermi daňových orgánov konajúcich v tejto veci, teda nezákonnosť vykonaných dôkazov

nezistil napriek tomu, že tieto neboli vykonané v rámci daňovej kontroly alebo sa netýkali sťažovateľky, alebo boli vyhodnotené v rozpore s ich skutočným obsahom,

- námietku sťažovateľky, že vôbec neprebehlo prvostupňové vyrubovacie konanie, ktorou sa daňové orgány nezaoberali, ponechal najvyšší súd bez povšimnutia,

- k námietke o nedodržaní zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa vôbec nevyjadril.

Na základe uvedeného je sťažovateľka toho názoru, že najvyšší súd formalisticky zredukoval rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1020506/1/1146203/2012/5199-r z 31. augusta 2012 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“) v spojení s rozhodnutím daňového úradu č. 9300401/5/240506/2012 zo 4. mája 2012 mimo jeho zákonných hraníc, pričom relevantné právne normy daňového práva aplikoval spôsobom, ktorým poprel ich zmysel a účel.

Sťažovateľka ďalej argumentovala, že v daňovom konaní predložila daňovému úradu všetky doklady, ktoré mala k dispozícii, keďže si je vedomá, že dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. Následne sa však dôkazné bremeno presunulo na daňový úrad, ktorý bol povinný pri vykonávaní daňovej kontroly postupovať podľa § 15 ods. 16 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“). Podľa názoru sťažovateľky bol daňový úrad povinný v prípade vzniku pochybností o správnosti, úplnosti a pravdivosti ňou predložených dokladov jej tieto oznámiť a umožniť jej vyjadriť sa k nim. Daňový úrad uvedený postup nedodrжал, ale sám vykonával dokazovanie a vyhľadávaciu činnosť bez toho, aby sťažovateľka o tom vedela.

K námietke nezákonnosti vykonania opakovanej daňovej kontroly sťažovateľka podrobne uviedla, že jej podstatou *«sa finančné riaditeľstvo, krajský súd, a ani najvyšší súd vôbec nezaoberali, čím je teda napadnutý rozsudok krajského súdu, ako i rozhodnutie žalovaného, v tomto nepreskúmateľné pre neexistenciu dôvodov. Ako dôkaz nepochopenia podstaty tejto námietky je skutočnosť, keď najvyšší súd v dôvodoch rozhodnutia uvádza na str. 24 „zo skutkových okolností teda vyplýva, že Daňové riaditeľstvo SR v rozhodnutí zo dňa 13. 01. 2011 neuložilo správcovi dane v ďalšom konaní vykonať opakovanú daňovú kontrolu. Správca dane sa pri výkone daňovej kontroly v danom prípade začatej dňa 04. 05. 2011 riadil právnym názorom krajského súdu i odvolacieho súdu a v ďalšom konaní postupoval podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní. Vzhľadom k uvedenému zo skutkových zistení teda vyplýva, že správca dane nevykonal opakovanú daňovú kontrolu podľa § 15b zákona o správe daní, ak to namietal žalobca“.*

Ide pritom o podstatnú a rozhodujúcu skutočnosť pre správne posúdenie procesno-právneho postupu daňových orgánov, keď správca dane napriek neukončeniu pôvodného konania začal ním tvrdenú daňovú kontrolu, pričom v skutočnosti ide o opakovanú daňovú kontrolu, čo sme odôvodnili v žalobe. Je vylúčené, aby súbežne pri neskončení pôvodného konania (keď DR SR zrušilo vec a vrátilo na ďalšie konanie) opakovane prebehla daňová kontrola a následne daňové konanie o tej istej dani za to isté zdaňovacie obdobie.

Najvyšší súd v dôvodoch napadnutého rozsudku na našu námietku, že ide o opakovanú daňovú kontrolu, prevzal nezmyselné tvrdenie krajského súdu, že ide o dve rozličné kontroly, pretože zákon nevylučuje vykonanie daňovej kontroly na posúdenie nároku na odpočet DPH, pričom pôvodnú daňovú kontrolu na nadmerný odpočet DPH považuje za inú daňovú kontrolu.

Tento záver najvyššieho súdu považujeme za nezmyselný a v rozpore so zákonom, pretože v prípade možnej kontroly DPH za konkrétne zdaňovacie obdobie je možné vykonať len jednu daňovú kontrolu, pričom podľa účtovných výsledkov DPH môžu nastať tri situácie. Prvá situácia je, keď spoločnosť vykáže daňovú povinnosť (t. j. daň na vstupe je nižšia ako daň na výstupe, teda daňová povinnosť je vyššia ako nárok na odpočítanie dane). Druhá situácia je, keď nám nevznikne daňová povinnosť DPH ani nárok na odpočet DPH, teda rozdiel je nula, a tretia situácia je, keď nám vznikne nárok na nadmerný odpočet, tak ako to daňový subjekt vykáže v daňovom priznaní. Ak vznikne nárok na nadmerný odpočet DPH, tak nemôže byť vykonaná iná kontrola než kontrola oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa § 15 ods. 14 zák. č. 511/1992 Zb.

Pre určenie druhu daňovej kontroly je rozhodujúci druh dane a v tomto prípade ide o daň z pridanej hodnoty a je irelevantné, ako správca dane nazve konanie. O skutočnosti, že ide o ten istý druh dane svedčí i ten fakt, že tak v prvom ako i v druhom rozhodnutí správcu dane sú uvedené tie isté ustanovenia daňových predpisov, podľa ktorých postupoval a vydal rozhodnutie.

Opakovanou daňovou kontrolou treba rozumieť kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie. V tomto prípade je daňou daň z pridanej hodnoty a je irelevantné, či ide o DPH s daňovou povinnosťou alebo s nadmerným odpočtom.

Najvyšší súd sa vo svojich dôvodoch vôbec nevysporiadal s touto našou námietkou, len stroho konštatoval, že nejde o opakovanú daňovú kontrolu. Preukázali sme, že nejde o inú ale tú istú, (opakovanú) daňovú kontrolu tým, že obsah protokolu, ako i prvostupňového rozhodnutia, sú totožné s pôvodnými rozhodnutiami, len bola vynechaná zanedbateľná časť, keď správca dane uznal v tejto časti naše námietky. Zo strany žalovaného ide teda o špekulatívny nezákonný výklad v snahe zakryť nezákonnosť predchádzajúceho postupu.

Tým jednoznačne preukazujeme nesprávnosť, nezákonnosť, zmätočnosť a nepreskúmateľnosť tejto časti rozsudku najvyššieho súdu. Podľa nášho názoru nestačí, aby najvyšší súd konštatoval, že nejde o opakovanú daňovú kontrolu, ale musí uviesť aspoň podstatné dôvody na vyvrátenie nášho tvrdenia, čo však nevykonal.».

Vo vzťahu k námietke o nesprávnom zistení skutkového stavu a nezákonnosti dôkazov a ich hodnotenia sťažovateľka uviedla, 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, čím bolo porušené jej základné ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a boli porušené i základné zásady daňového konania, a to ust. § 2 ods. 1, 3 a 8 zák. č. 511/1992 Zb., ako i ust. § 15 ods. 5 cit. zák. a § 29 ods. 4 cit. zák.

Správca dane v súvislosti s poukazovaním na obsah žiadostí a odpovedí, získaných v rámci MVI, používa tieto informácie ako dôkaz.

Takýto postup správcu dane je nezákonný, pretože žiadosti a doklady o poskytnutie informácií sú len informáciami, a nie dôkazmi, pretože tieto slúžia úplne na iný cieľ a využívajú sa bez ohľadu na to, či prebieha alebo neprebieha konanie alebo daňová kontrola...

Nezákonnosť týchto informácií ako dôkazov taktiež spočíva v tom, že údaje, ktoré údajne zistili maďarské daňové orgány, vyplývajú z výpovedí osôb, takže ide o výsluch svedka, pričom sme nemali ani možnosť zúčastniť sa takéhoto výsluchu a brániť sa proti nepravdivým a zavádzajúcim údajom.“. V tejto súvislosti sťažovateľka tiež namietala nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, keďže najvyšší súd vo svojom rozhodnutí nedal relevantnú odpoveď na podstatu tejto námietky.

Vo vzťahu k vykonávaniu dokazovania sťažovateľka uviedla, že „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 nakúpený tovar 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 uvedenej súvislosti sťažovateľka poukázala na ustálenú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), ktorý zohľadňujúc základný princíp fungovania DPH v rámci Európskej únie uviedol, že „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“. Z konštantnej judikatúry Súdneho dvora podľa sťažovateľky tiež vyplýva, 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).“

Sťažovateľka v rámci svojej argumentácie tiež poukázala na záväzný výklad smernice č. 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. 2. 2006, Halkofax a i., C-255/02 Zb. s. 1-1609, bod 78, ako aj Mahagében a Dávid, bod 39).

V uvedených súvislostiach je podľa názoru sťažovateľky nespochybniteľné, že jej dodávatelia a odberatelia, ako i sťažovateľka 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, bez akejkolvek vedomosti či možnosti vedieť, že by v súvislosti s dodaním alebo predávaním tovaru došlo k podvodnému konaniu alebo k zneužívajúcemu konaniu. Táto skutočnosť nakoniec správcou dane ani všeobecnými súdmi nikdy nebola spochybnená.“

Sťažovateľka ďalej namietala „nesprávnosť hodnotenia dôkazov, keď správca dane nerešpektoval podstatu obsahu dôkazov, ale na základe malicherných skutočností túto podstatu spochybnil. Ide konkrétne o výpovede svedkov P. P. a svedkyne A. J. a svedka M.

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

Svedkovia J. a M. jednoznačne potvrdili, že spoločnosť A. s. r. o. nám dodali priemyselne 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. ... Takáto činnosť nemôže byť podnikaním (pretože cieľom podnikania je dosiahnutie zisku) ale podnikateľským nezmyslom.

V tomto prípade nejde o voľné, ale svojvoľné hodnotenie dôkazov správcom dane, s čím sa stotožnil i najvyšší súd. “.

Sťažovateľka v daňovom odvolacom konaní, ako aj v konaní pred všeobecnými súdmi tiež namietala, že v jej veci sa neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie. Finančné riaditeľstvo sťažovateľke na túto námietku neposkytlo odpoveď a najvyšší súd sa v dôvodoch napadnutého rozsudku touto námietkou vôbec nezaoberal. Na základe uvedeného považuje sťažovateľka rozsudok najvyššieho súdu za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

V tejto súvislosti sťažovateľka poukázala aj na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008, ktorý je v tejto veci podľa jej názoru v celom rozsahu aplikovateľný, a tiež na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 SŽ-o-KS 139/2005 z 24. novembra 2006, v ktorom najvyšší súd dospel k záveru, že „daňová kontrola i opakovaná daňová kontrola boli vykonané tak, ako by to malo byť prvostupňové konanie, čím bolo preukázané, že došlo k porušeniu základných zásad daňového konania a to nielen zásady zákonnosti podľa § 2 ods. 1, ale i zásady práva daňového subjektu na úzku spoluprácu a súčinnosť so správcom dane podľa § 2 ods. 8 zák. č. 511/1992Zb. “.

Podľa sťažovateľky je preto nezrozumiteľný názor najvyššieho súdu, že v daňovom konaní nie je potrebné zopakovať dôkazy „vykonané v daňovej kontrole. 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 správcu dane umožniť sťažovateľke odstrániť protichodné názory, v súvislosti so závermi daňovej kontroly, uvedenými v protokole z daňovej kontroly a vyjadrením sťažovateľky k protokolu. V tomto prípade správca dane teda nezákonným postupom neumožnil sťažovateľke tieto rozpory odstrániť, čím porušil jej ústavné právo podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR.

V súvislosti s touto námietkou sťažovateľka nezákonným postupom správcu dane mala odňatú možnosť konať ako účastník prvostupňového daňového konania, keď pri výkone daňovej kontroly táto bola vykonávaná takmer bez akejkoľvek súčinnosti so sťažovateľkou, prvostupňové daňové vyrubovacie konanie sa neuskutočnilo a odvolacie konanie prebehlo bez akejkoľvek účasti sťažovateľky. Keď daňová kontrola bola ukončená 03. 05. 2012 prerokovaním protokolu a rozhodnutie bolo vydané 04. 05. 2012, nemalo kedy byť uskutočnené prvostupňové daňové vyrubovacie konanie. “.

Sťažovateľka tiež argumentovala, že nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní, pretože k „predĺženiu lehoty na vykonanie daňovej kontroly nadriadeným orgánom došlo nezákonne.

Z ustanovenia § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. vyplýva, že orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže 6-mesačnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly primerane predĺžiť v zložitých prípadoch... 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.“. Postup daňových orgánov je podľa názoru sťažovateľky ústavne neudržateľný.

Na základe uvedeného sťažovateľka v sťažnosti navrhla, aby ústavný súd takto rozhodol:

„1. Základné právo spoločnosti Zlatá Huta, spol. s r. o... 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 o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf/23/2014 z 25. februára 2015 porušené boli.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf/23/2014 z 25. februára 2015 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný nahradiť sťažovateľke trovy konania v sume 355,73 € na účet JUDr. Bohumila Nováka, advokáta, do troch dní od právoplatnosti nálezu.“

Ústavný súd uznesením sp. zn. I. ÚS 314/2015 z 1. júla 2015 prijal podľa § 25 ods. 3 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) sťažnosť sťažovateľky na ďalšie konanie.

Na základe výzvy ústavného súdu mu bol zapožičaný spis krajského súdu sp. zn. 13 S 152/2012 (doručený 13. júla 2015), ako aj spis daňového úradu k dodatočnému platobnému výmeru č. 9300401/5/240506/2012 (doručený 23. júla 2015).

Najvyšší súd sa na základe výzvy ústavného súdu vyjadril k sťažnosti podaním sp. zn. KP 3/2015 doručeným ústavnému súdu 10. augusta 2015, v ktorom sa okrem iného uvádza:

«Najvyšší súd Slovenskej republiky okrem výstižného vyjadrenia svojho právneho názoru v odôvodnení predmetného rozsudku uviedol aj konkrétne právne závery Krajského súdu v Trenčíne ako prvostupňového súdu, ktorý sa vo svojom rozsudku v dostatočnom rozsahu vysporiadal so všetkými námietkami sťažovateľky uvedené v žalobe pod 1 a 7 a s týmito závermi sa v celom rozsahu stotožnil aj najvyšší súd podľa § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku.

Ako vyplýva z bodu VI. ústavnej sťažnosti sťažovateľka vidí ústavné vady rozsudku najvyššieho súdu v tom, že v žalobe namietala, že sa (a) neuskutočnilo prvostupňové daňové vyrubovacie konanie, (aa) nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly, (aaa) bola namietaná nezákonnosť vykonávaných dôkazov, nesprávnosť ich hodnotenia jednotlivo i vo vzájomnej súvislosti a nesprávnosť dokazovania a nesprávnosť smerovania dokazovania a najvyšší súd sa týmito námietkami vôbec nezaoberal a sťažovateľka nedostala žiadnu odpoveď.

Uvedené tvrdenie sťažovateľky sa však nezakladá na pravde. Ako vyplýva z odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu už prvostupňový súd sa týmito námietkami náležite zaoberal, avšak nepovažoval ich za dôvodné. Najvyšší súd sa ako súd odvolací v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP stotožnil v celom rozsahu s odôvodnením rozhodnutia krajského súdu.

Konkrétne, k tvrdeniu sťažovateľky pod písmenom (a) bodu VI ústavnej sťažnosti si dovoľuje najvyšší súd dať do pozornosti, že na strane 5 - 6 rozsudku Najvyššieho súdu

Slovenskej republiky je uvedený: „Vo vzťahu k námietke č. 3/, že neprebehlo prvostupňové konanie krajský súd uviedol, že pri posudzovaní tejto námietky, je potrebné vychádzať z § 15 zákona o správe daní a poplatkov, pričom daňová kontrola nespadá pod procesy rozhodovacie, ale iba zisťovacie (§ 15 ods. 1), výstup z daňovej kontroly (protokol), ktorým sa táto ukončuje 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 vyrubovacie konanie vôbec neprebehlo, keď daňová kontrola ukončená protokolom č. 930040 1/1/266442/2012 z 28. 2. 2012 a dodatku č. 1 z 3. 5. 2012, ktorý bol so žalobcom prejednaný dňa 3. 5. 2012, následne začalo vyrubovacie konanie, poukazom na to, že účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane vykonať dôkazy už vykonané, ktoré boli obstarané v rámci daňovej kontroly a ak daňový subjekt nepredložil také dôkazy alebo neuviedol také tvrdenia, s ktorými sa správca dane nevyporiadal počas daňovej kontroly, nie je dôvod opakovať už vykonané dôkazy a vyrubovacie konanie sa obmedzí na vydanie rozhodnutia, v odôvodnení ktorého sú uvedené zistenia a závery daňovej kontroly. Krajský súd tiež 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, keď správca dane nezopakoval vykonanie žalobcom navrhnutých dôkazov. Krajský súd preto túto námietku žalobcu považoval za nedôvodnú.

K nedodržaniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorú sťažovateľka namieta pod písmenom (aa) bodu VI. ústavnej sťažnosti treba dať do pozornosti, že na strane 5-6 rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky okrem iného tiež uviedol, že „Vo vzťahu k námietke 4/, ktorou žalobca namieta závažné procesné pochybenie zo strany žalovaného, ktoré spočívalo v nedodržaní zákonom stanovenej lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní, krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008 podľa § 15 zákona o správe daní (nie opakovanú daňovú kontrolu podľa § 15b), túto kontrolu ukončil protokolom z 28. 2. 2012 a jeho dodatkom z 3. 5. 2012, rozhodnutie - dodatočný platobný výmer vydal dňa 4. 5. 2012, t.j. v 15 dňovej lehote v súlade s § 44 ods. 6 v nadväznosti na §15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.. Krajský súd mal za to, že nález Ústavného súdu Slovenskej republiky v III. ÚS 2412010-57 na danú vec nemožno aplikovať, pretože správca dane nevykonal opakovanú daňovú kontrolu podľa § 15b, ale podľa § 15 ods. 2 tohto zákona, a preto aj túto námietku považoval za nedôvodnú. Vo vzťahu k námietke 1/ ktorou žalobca namieta nezákonnosť opakovanej daňovej kontroly krajský súd konštatoval, že zákon o správe daní nevyklučuje, aby po vykonaní daňovej kontroly zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 zákona o DPH nebola vykonaná u daňového subjektu daňová kontrola na odpočet DPH z tovaru a služieb v zmysle § 49 zákona o DPH. Poukázal na to, že vykonanie daňovej kontroly na posúdenie nároku na odpočet DPH nie je zákonom o správe daní vylúčené ani v prípade ak ide o rovnaké zdaňovacie obdobie a posudzované sú okrem iných aj dodávky tovarov a služieb, ktoré už boli predmetom nadmerného odpočtu, pretože pre ich uplatnenie sú zákonom stanovené iné hmotnoprávne podmienky. Nepovažoval za dôvodné tvrdenie žalobcu, že potom ako bola vykonaná daňová kontrola od 27. 7. 2008 do 14. 9. 2009 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 zákona o DPH, už nebolo možné vykonať daňovú kontrolu od 4. 5. 2011 do 3. 5. 2012 podľa § 49 zákona o DPH za rovnaké zdaňovacie obdobie t.j. máj 2008.“

K tvrdeniu sťažovateľky pod písmenom (aaa) bodu VI. ústavnej sťažnosti treba uviesť, že na strane 19 - 21 rozsudku najvyššieho súdu sa najvyšší súd dostatočne zaoberal namietanou

nezákonnosťou dôkazov, keď uviedol, že: „v preskúmvacom konaní mal odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa preukázané, že z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a dokazovanie vykonávali v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. 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. Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu potvrdzujú, že správca dane založil svoj právny záver na základe dôkazov vykonaných zákonným spôsobom. Nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že dôkazy vykonané správcom dane nemôžu byť použité z dôvodu ich nezákonnosti, pretože jednak ide o všeobecné tvrdenie, ktoré nemôže mať za následok preukázanie nezákonnosti postupu správcu dane pri zadovážení a vykonávaní dokazovania, ako aj, že z administratívneho spisu - z obsahu protokolu č. 9300401/1/266442X012 a aj z dodatočného platobného výmeru č. 9300401/5/240506/2012 zo dňa 04.05.2012, je zrejmé, že správca dane využil pri výkone kontroly v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. jednak dôkazy získané správcom dane z iných konaní (daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie január - apríl a jún - november 2008), z odpovedí na dožiadania vydané v r. 2010 od iných správcov dane (DÚ Bratislava, Detva, Myjava, Nové Zámky) a odpovede získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií z r. 2010, v roku 2011 správca dane sám vykonal opakované pojednávanie s bývalým konateľom H. s.r.o. - P. M., dodávateľom investičného zlata pre A. s. r. o, a požiadal DÚ Bratislava o vypočítanie bývalej konateľky A. s.r.o. - A. J., ako dodávateľa investičného zlata pre žalobcu. Odvolací súd je tiež toho názoru, že dôkazy, ktoré miestne príslušní správcovia dane získali v rámci iných konaní uskutočnených v roku 2008 a 2009, a ktoré zaslali správcovi dane ako podklad k výkonu kontroly v roku 2011, nemožno považovať za nezákonné dôkazy správcu dane.

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. Správca dane správne zameral svoju pozornosť na obchodné transakcie, na základe ktorých spoločnosť A., s.r.o. kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov. Z výsledkov medzinárodnej výmeny informácií pritom vyplynulo, že zlato, ktoré A., s.r.o. predávala žalobcovi bolo dodávané v reťazci daňových subjektov S. - E., s.r.o. - C., s.r.o., L. s.r.o., Z., s.r.o. - A., s.r.o. - Z., s.r.o. (žalobca). Správca dane správne zameral svoju pozornosť aj na obchodné transakcie, na základe ktorých spoločnosť A., s.r.o. kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov, pričom z výsledkov vykonaného dokazovania vyplynulo, že prvým dodávateľom zlata na územie Slovenskej republiky bol rakúsky dodávateľ S., táto rakúska spoločnosť fakturovala v roku 2008 spoločnosti H., s.r.o., dodanie investičného zlata, následne spoločnosť H., s.r.o. predala zlato spoločnosti A. s.r.o. a táto spoločnosť predala zlato nakúpené od H., s.r.o. len žalobcovi.

Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchody, ním deklarované v daňových priznaniach za sledované zdaňovacie obdobie (máj 2008) na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, sa uskutočnili spôsobom ním tvrdeným 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 deklarovaný, 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. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 7812011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s §49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.“

Pokiaľ teda sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namietala, že najvyšší súd sa s námietkami uvedenými v ústavnej sťažnosti v bode VI pod písmenami (a) - (aaa) vôbec nezaoberal a že na ne sťažovateľka nedostala žiadnu odpoveď, tak tieto jej tvrdenia sú vo svetle vyššie uvedených skutočností účelové.

Postup Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri odôvodňovaní svojho právneho záveru vo veci sťažovateľky nemožno považovať za zjavne neodôvodnený alebo arbitrárny, a v danom prípade preto nemohlo byť porušené označené základné právo sťažovateľky podľa čl. 46 ods.1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky. Podľa konštantnej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 25. novembra 2010, č.k. II. ÚS 508/2010-15) „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 právny názor najvyššieho súdu svojím vlastným. Prípadný zásah ústavného súdu, a to nahrádzanie právneho názoru najvyššieho súdu, je možné realizovať len v prípade jeho nezlučiteľnosti s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou. Aj keby ústavný súd nesúhlasil s interpretáciou zákonov všeobecných súdov, v zmysle ustálenej judikatúry by mohol nahradiť napadnutý právny názor najvyššieho súdu iba v prípade, ak by ten bol svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný. O svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natolko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam.“

Navyše, na daňovú vec sťažovateľky sa článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd nevzťahuje, lebo článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti, „akéhokolvek trestného obvinenia“. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva podľa ktorej „daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci a verejný charakter vzťahu medzi daňovým subjektom a správcom dane prevláda. Napokon súd 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 z 12. júla 2001, bod 29)“.

K vyjadreniu najvyššieho súdu sťažovateľka prostredníctvom svojho právneho zástupcu zaujala stanovisko podaním doručeným ústavnému súdu 16. septembra 2015, v ktorom uviedla:

«1/ K námietke neuskutočnenia prvostupňového konania.

Na tejto našej námietke v plnom rozsahu trváme.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) vo svojom vyjadrení opakovane k tejto námietke uvádza citáciu dôvodov jeho rozsudku. Z tejto citácie je zrejmé, že neodpovedá na podstatu našej otázky, či a kedy a uskutočnilo prvostupňové daňové vyrubovacie konanie.

K uvedenému treba zdôrazniť, že je nespochybniteľné, že daňová kontrola nie je daňovým konaním a nemôže nahrádzať prvostupňové daňové konanie. Taktiež je nespochybniteľné, že daňové konanie je dvojstupňové. Ak prvostupňové konanie nebolo uskutočnené, chýba materiálna podmienka odvolacieho konania, pretože odvolací orgán okrem rozhodnutia má preskúmať i zákonnosť prvostupňového konania. Aké konanie odvolací orgán preskúmaval, keď sa vôbec neuskutočnilo?

Chceme zdôrazniť, že táto námietka nie je prejavom našej svojvôle len niečo namietať, ale smeruje k ústavnej ochrane našich práv účastníka daňového a súdneho konania spočívajúca v tom, že postupom daňových orgánov, „s požehnaním“ všeobecných súdov, nám bola odňatá možnosť konať pred daňovými orgánmi a tým sa brániť proti nezmyslom ktoré vykonštruovali. Na dôkaz pravdivosti tohto tvrdenia poukazujeme na to, že počas výkonu daňovej kontroly nám nebolo umožnené brániť sa a vyjadrovať sa k úkonom správcu dane, ktoré nazýva dokazovanie, takže sme vôbec nevedeli z akého dôvodu správca dane túto činnosť vykonáva, aký bol obsah jeho podaní a dožiadaní, pretože nám to odmietal oznámiť a nikdy nám neoznámil aké má pochybnosti o našich tvrdeniach, pričom to bolo podľa §§ 32, 34 a 41 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb., ako i čl. 48 ods. 2 Ústavy SR (viď ústavnú sťažnosť str. 7, ods. 2, 3) povinnosťou správcu dane. V priebehu daňovej kontroly, ktorá trvala viac ako rok, nám bolo odopreté riadne uplatňovať práva účastníka konania. Následne prvostupňové konanie sa vôbec neuskutočnilo a odvolacie konanie sa uskutočnilo bez akejkoľvek našej účasti. Z uvedeného vyvstáva, že treba odpovedať na otázku, kedy sme ako účastníci daňového konania v skutočnosti účastníkmi boli? Odpoveď je jednoznačná, nikdy.

Daňová kontrola, však nie je konaním a ani nenahrádza prvostupňové konanie. Preto je dôležité odlíšiť ju od daňového konania. V tomto prípade sa daňová kontrola skončila prerokovaním protokolu dňa 03. 05. 2012. Účelom prerokovania protokolu je však len vnútorná revízia protokolu správcou dane pri jeho prerokovaní. Práve v prvostupňovom konaní má mať účastník priestor na uplatnenie svojich procesných práv, ktoré sú pre prvostupňové konanie charakteristické. Najmä aby daňový subjekt dostal príležitosť predložiť všetky dôkazy potrebné na to, aby jeho návrhy uspeli, ale i zoznámiť sa so všetkými ďalšími dôkazmi a pripomienkami, ktoré boli predložené s cieľom ovplyvniť rozhodnutie správneho orgánu a vyjadriť sa k nim. Keďže už na druhý deň po prerokovaní protokolu k daňovej kontrole bolo vydané rozhodnutie, ani stanovisko najvyššieho súdu stále neobjasňuje, kedy prebehlo prvostupňové konanie. A hoci Sťažovateľka nikdy netvrdila, že v prvostupňovom vyrubovacom konaní je potrebné zopakovať dôkazy vykonané v daňovej kontrole, stále tvrdí, že vo vyrubovacom konaní bolo povinnosťou správcu dane dať priestor Sťažovateľke na odstránenie protichodných názorov, v súvislosti so závermi daňovej kontroly uvedenými v protokole z daňovej kontroly a vyjadreniami Sťažovateľky k protokolu. Tento priestor nám v tomto procese jednoznačne daný nebol. To, že protichodné názory Sťažovateľky po daňovej kontrole boli, jasne vyplýva aj z našich tvrdení a námietok, ktoré sa týkajú nezákonnosti

dokazovania, ktorému sa venujeme nižšie. Tým boli porušené naše práva a najvyšší súd sa k takémuto porušeniu vo svojom rozsudku nevyjadril.

2/ K námietke nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

Ďalším porušením práv je aj to, že najvyšší súd nijako nereagoval na našu námietku nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly (bod X. ústavnej sťažnosti). Najvyšší súd vo svojom stanovisku poukazuje na strany 5 a 6 jeho rozsudku, ktoré sa však týkajú iných skutočností. Netýkajú sa našich námietok, ktorými namietame, že daňová kontrola bola predĺžovaná z dôvodov, ktoré nie sú zákonné. K tomu sa najvyšší súd nevyjadril, a ani k tomu, prečo sa s touto námietkou nevysporiadal v rozsudku, čím porušil naše práva.

I tieto odôvodnenia, ktoré použil najvyšší súd, preukazujú zjavné nepochopenie podstaty tejto našej námietky, keď my namietame niečo iné a súd na to nereaguje, ale uvádza iné skutočnosti než namietané.

Podstata tejto našej námietky spočíva v tom, že súd mal vyriešiť ako prejudiciálnu otázku i predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pričom poukazujeme na zákonné dôvody takéhoto predĺženia lehoty, ktoré zjavne splnené neboli. Lehota teda zákonne predĺžená byť nemohla.

Taktiež je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov stanovisko krajského súdu o nemožnosti aplikovať Nález ÚS SR III. ÚS 24/2010, keď údajne správca dane nevykonával opakovanú daňovú kontrolu. Z toho jednoznačne možno vyvodit', že tak krajský ako i najvyšší súd nepochopili základný princíp tohto procesu, pretože v tejto súvislosti sme nenamietali opakovanie daňovej kontroly, ale namietali sme nezákonnosť lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Navyše nie je možné zistiť, prečo súdy nepovažovali ďalšiu daňovú kontrolu za opakovanú, keď jednoznačne ide o opakovanú daňovú kontrolu, lebo ide o kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie.

Všeobecné súdy tvrdia, že vykonanie opakovanej daňovej kontroly zákon nevyklučuje, čo nie je pravda, pretože opakovaná daňová kontrola môže byť vykonaná len za podmienok uvedených v § 15b zák. č. 511/1992 Zb., a navyše musí byť súčasne splnená podmienka, že nastali nové skutočnosti, ktoré v čase pôvodnej daňovej kontroly neboli známe. Je vylúčené aby takéto nové skutočnosti nastali, pretože obsah protokolov i rozhodnutí z oboch kontrol sú takmer totožné. Jednoznačne ide o nezákonnú opakovanú daňovú kontrolu.

V opačnom prípade, tak ako v tejto veci, ide o zjavne svojvoľné konanie správcu dane, ktoré je v rozpore s ust. čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, podľa ktorého verejný orgán, (v tomto prípade daňový orgán), môže konať len to, čo mu zákon dovoľuje, a nie naopak.

3/ K námietke nezistenia skutkového stavu a nezákonnosti dôkazov a ich hodnotenia.

V citáciách ktoré najvyšší súd uvádza vo svojom stanovisku sa neodpovedá na závažné námietky Sťažovateľky, týkajúce sa nezistenia skutkového stavu, nezákonnosti dôkazov a ich hodnotenia. V citáciách rozsudku, ktoré najvyšší súd použil vo svojom stanovisku nijako nereagoval na našu námietku, že MVDI nie sú dôkazmi ako takými a vôbec už nepreukazujú splnenie podmienok, ktoré požaduje legislatíva na oslobodenie od dane. Najvyšší súd sa taktiež nevysporiadal s ďalšou podstatnou skutočnosťou pre posúdenie celej veci, a to, že správca dane nám v plnom rozsahu uznal príjem z obchodov s tovarom, na ktorý sme si uplatnili nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v tomto prípade. Uznatý príjem sme získali predajom tohto tovaru našim odberateľom v rovnakom množstve a v krátkom časovom slede. Z uznania príjmu správcou dane vyplýva, že tovar sme museli nadobudnúť a použili sme ho v našej obchodnej činnosti. S týmito dôležitými skutočnosťami sa ani najvyšší súd nevysporiadal vo svojom rozhodnutí, čím porušil práva Sťažovateľky.

V tejto časti sú názory najvyššieho súdu v rozpore nielen s logikou, ale i so zdravým rozumom a záväznou a platnou judikatúrou ESD, tak ako na ňu poukazujeme. Pokiaľ vykonával správca dane dožiadania MVDI, nešlo o dôkazy, ale len o informácie ktorými preveroval skutkový stav, čím vykonával vyhľadávaciu činnosť, ku ktorej nepotreboval súčinnosť daňového subjektu, a až po preverení skutkového stavu vyhľadávaním mohol začať vykonávať dokazovanie, avšak už za úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, v súlade so základnou zásadou daňového konania podľa § 2 ods. 2 a 8 zák. č. 511/1992 Zb.. Ak postupoval bez akejkoľvek súčinnosti s daňovým subjektom, porušoval tým zákon, a takto získané dôkazy nemôžu byť zákonné. Preto tieto dožiadania MVDI nemožno považovať za zákonné dôkazy.

Najvyšší súd v závere polemizuje o tom, či čl. 6 ods. 1 Dohovoru možno použiť v daňových veciach a poukazuje na judikát ESLP Ferrazzini proti Taliansku z 12. júla 2001. Okrem toho, že sa jedná o rozsudok ESLP, k použiteľnosti tohto rozsudku v daňových veciach sa už viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR, napr. v bode 27 Nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 118/2010 z 11. novembra 2010, kde hovorí, že: „Ústavný súd si je vedomý, že vo veci Ferrazzini proti Taliansku (rozhodnutie z 12. júla 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98) ESLP konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, a to aj napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní (m. m. I. ÚS 241/07). Ústavný súd sa však stotožňuje s názorom Európskeho súdu pre ľudské práva, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. Za danej situácie charakterizovanej značným stupňom neustálenosti a permanentne prebiehajúcej kryštalizácie názorov Európskeho súdu pre ľudské práva na interpretáciu pojmu „občianske práva a záväzky“ použitého v čl. 6 ods. 1 dohovoru, a to aj pri rozhodovaní o sporoch medzi fyzickými a právnickými osobami a orgánmi verejnej moci o zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov (Bendenoun proti Francúzsku - rozsudok z 24. februára 1994, séria A, č. 284, Georgiou proti Spojenému kráľovstvu - rozhodnutie zo 16. mája 2000 o prijateľnosti sťažnosti č. 40042/98, Ferrazzini proti Taliansku - rozhodnutie z 12. júla 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98), ústavný súd nevidí žiaden rozumný dôvod robiť z hľadiska založenia svojej právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy pri preskúmaní postupov a rozhodnutí všeobecných súdov v rámci správneho súdnictva rozdiely medzi sťažovateľmi, ktorí v konaní pred ústavným súdom namietajú porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a sťažovateľmi, ktorí tvrdia porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Túto pozíciu potvrdzuje aj ustálená judikatúra ústavného súdu, podľa ktorej formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru (II. ÚS 71/97). Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť (IV. ÚS 195/07). Zároveň ústavný súd stabilne vyslovuje porušenie čl. 6 ods. 1 dohovoru aj v takých konaniach o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, v ktorých je predmetom preskúmania rozhodnutie všeobecného súdu v správnom súdnictve týkajúce sa daňových záležitostí (I. ÚS 238/06, III. ÚS 305/08, III. ÚS 24/2010). V posudzovanom prípade pristúpil navyše ústavný súd k vysloveniu porušenia čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu na základe zistenia nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku, čo relevanciu z pohľadu práva na spravodlivé súdne konanie nepochybne má aj v prípade ústavno-súdneho prieskumu rozhodnutia všeobecného súdu vydaného v správnom súdnictve“.

Toto vyjadrenie Ústavného súdu SR je plne aplikovateľné i pre tento prípad. Je zarádzajúce, že najvyšší súd nepozná túto ustálenú judikatúru.

Sťažovateľka preto navrhuje, aby Ústavný súd Slovenskej republiky vyslovil, že jej práva porušené boli a rozsudok najvyššieho súdu zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

Sťažovateľka v zmysle § 30 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 38/1993 Z. z. zároveň súhlasí s upustením od ústneho pojednávania o prijatom návrhu.»

Ústavný súd so súhlasom účastníkov konania podľa § 30 ods. 2 zákona o ústavnom súde vo veci sťažnosti sťažovateľky upustil od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s ich stanoviskami k opodstatnenosti sťažnosti dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci. V dôsledku toho senát predmetnú sťažnosť prerokoval na svojom zasadnutí bez prítomnosti účastníkov, ich zástupcov a verejnosti len na základe písomne podaných stanovísk účastníkov.

II.

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

Sťažovateľka namieta porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu, ktorým na základe ňou podaného odvolania potvrdil rozsudok krajského súdu, ktorým tento zamietol žalobu sťažovateľky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008, vydaného na základe daňovej kontroly uskutočnenej v období od 4. mája 2011 do 3. mája 2012. Vo vzťahu k sťažovateľke v predchádzajúcom konaní krajský súd rozsudkom sp. zn. 11 S 65/2010 zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o znížení odpočtu DPH vydané na základe záverov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2008 uskutočnenej v období od 27. júla 2008 do 14. septembra 2009. Dôvodom zrušenia uvedeného rozhodnutia bolo nedodržanie jednoročnej prekluzívnej lehoty na vykonanie a ukončenie daňovej kontroly, ktorú krajský súd považoval v súlade s ustálenou judikatúrou za prekluzívnu lehotu, ktorá zaťažila daňové konanie vadou nezákonnosti. Na základe tohto rozhodnutia krajského súdu vydal žalovaný rozhodnutie o zrušení rozhodnutia správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie správcovi dane. Správca dane v zmysle metodického usmernenia žalovaného oznámil sťažovateľke začatie daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za máj 2008 podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní.

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

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

Podľa čl. 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.

Ústavný súd v súvislosti s rozhodovaním o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy konštantne zdôrazňuje, že vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštitúciou (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Preto nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecným súdom bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Do sféry pôsobnosti všeobecných súdov môže ústavný súd zasiahnuť len vtedy, ak by ich konanie alebo rozhodovanie bolo zjavne nedôvodné alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by malo za následok porušenie niektorého základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02 atď.). O svojvôli pri výklade alebo aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom možno uvažovať vtedy, ak by sa jeho názor natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (napr. I. ÚS 115/02, I. ÚS 176/03).

Ústavný súd zastáva názor, že úlohou právneho štátu je pripraviť legitímne podmienky, ktoré by boli zárukou spravodlivého prerokovania veci pred kompetentným orgánom verejnej moci. Vytvorenie takýchto podmienok tkvie v právnej úprave jednotlivých konaní, v rámci ktorých dochádza k ochrane hmotnoprávných vzťahov, a tým aj k reálnemu výkonu a ochrane základných práv a slobôd. Je nepochybné, že len objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa, ako aj ničím nepodložená možnosť úvahy orgánu verejnej moci bez akýchkoľvek objektívnych limitov, ktoré sú vymedzené zákonnými spôsobmi zisťovania skutkového základu, prijať rozhodnutie (m. m. III. ÚS 226/06, III. ÚS 283/2010)

Vychádzajúc zo svojej doterajšej judikatúry ústavný súd v konaní vo veci samej mal na zreteli svoju pozíciu ako nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti, ktorá je odlišná od postavenia toho-ktorého všeobecného súdu plniaceho si svoju úlohu aj v rámci opravného systému, kde podstatou je preskúmať a v prípade nezrovnalostí reparať zistený skutkový stav a na to nadväzujúci právny záver. Ústavný súd teda na seba neprevzal zodpovednosť všeobecného súdu, ale napadnutý rozsudok preskúmal z hľadiska dodržania zásad spravodlivého procesu a jeho zlučiteľnosti s článkami ústavy a dohovoru, ktorých porušenie sa namieta. Pritom rozsudok najvyššieho súdu podrobil prísnej konfrontácii s argumentmi sťažovateľky majúcej na pamäti, že rozhodnutie orgánu verejnej moci nemusí byť totožné s očakávaniami a predstavami účastníka konania, ale z hľadiska odôvodnenia musí spĺňať parametre zákonného rozhodnutia (§ 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku), pričom účastníkovi konania musí dať odpoveď na podstatné otázky a námietky spochybňujúce závery namietaného rozhodnutia v závažných a samotné rozhodnutie ovplyvňujúcich súvislostiach (sp. zn. III. ÚS 283/2010)

Vychádzajúc z uvedeného bolo úlohou ústavného súdu posúdiť, či napadnuté rozhodnutie nie je arbitrárne a či ho najvyšší súd ústavne akceptovateľným a udržateľným spôsobom zdôvodnil.

Ako vyplýva zo sťažnosti, námietky sťažovateľky možno zhrnúť takto:

a) daňová kontrola, ktorá tvorila zákonný podklad pre vydanie rozhodnutí daňových orgánov, ktoré boli predmetom preskúmania v rámci správneho súdnictva, bola vykonaná

v rozpore so zákonom, keďže v skutočnosti išlo o opakovanú daňovú kontrolu, a nie riadnu daňovú kontrolu, ako bola daňovými orgánmi a všeobecnými súdmi iba formálne označená, keďže zo zákona o správe daní vyplývajúce podmienky pre vykonanie opakovanej daňovej kontroly splnené neboli,

b) po prerokovaní protokolu o daňovej kontrole sa neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie, pričom touto námietkou sa najvyšší súd náležite nezaoberal,

c) nebola dodržaná zákonná lehota na vykonanie dôkazov,

d) nezákonne vykonané dôkazy boli nesprávne vyhodnotené tak jednotlivo, ako i vo vzájomnej súvislosti. Skutočný skutkový stav veci je v rozpore so skutkovým stavom tvrdným daňovými orgánmi, čím došlo k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov.

Napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu je preto podľa sťažovateľky neodôvodnené, arbitrárne a nerešpektujúce základné zásady daňového konania.

Ako zásadnú námietku sťažovateľky ústavný súd vyhodnotil jej tvrdenie o nezákonnosti vykonania daňovej kontroly, ktorá predchádzala vydaniu rozhodnutia žalovaného a v konečnom dôsledku aj vydaniu rozsudku najvyššieho súdu.

Najvyšší súd v napadnutom rozhodnutí k uvedenej námietke sťažovateľky uviedol:

„Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu, ktorou namietal, že napadnuté rozhodnutie vychádza z tzv. opakovanej daňovej kontroly, ktorá bola nezákonná, a preto vo veci na ňu nemožno prihliadať. Poukazom na skutkové zistenia predchádzajúce rozhodnutiu správcu dane a žalovaného, zdôraznil, že zrušujúcim rozhodnutím DR SR sa vec procesne dostala do štádia začatia vyrubovacieho konania, a preto vzhľadom na záväznosť výroku rozhodnutia DR SR bolo povinnosťou správcu dane pokračovať v konaní a vo veci v súlade so záväzným právnym názorom rozhodnúť, avšak napriek tomu do dnešného dňa toto konanie nebolo ukončené, považujúc za vylúčené, aby súbežne pri neskončení pôvodného konania prebehla daňová kontrola a následné daňové konanie o tej istej dani za to isté zdaňovacie obdobie, a súčasne namietajúc, že žalovaný ako aj krajský súd sa vôbec nezaoberali touto jeho námietkou.

Z právnej úpravy citovanej vyššie vyplýva, že zákonodarca v zákone o správe daní zveruje do právomoci daňových orgánov zistiť alebo preveriť základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Zákonodarca v zákone o správe daní súčasne zveruje do právomoci Daňovému riaditeľstvu SR metodicky riadiť a usmerňovať správcu dane ako aj v rámci odvolacieho konania naprávať a odstraňovať pochybenia v konaniach a rozhodnutiach správcu dane.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcej z administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt podal daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie máj 2008 dňa 4. 6. 2008, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet vo výške 15 717 879,- Sk; správca dane podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH v spojení s § 15 ods. 14 zákona o správe daní začal kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH; správca dane pri výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH nedodrжал jednoročnú lehotu na ukončenie kontroly, z ktorého dôvodu Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11 S/65/2010-61 zrušil rozhodnutie žalovaného číslo I/226/84-45877/2010/994159-r a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. V predmetnej preskúmvanej veci bola kontrola vykonaná na základe rozhodnutia odvolacieho orgánu č. I/226/84-4087/2011/994159-r zo dňa 13. 1. 2001, ktorým rozhodnutím daňové riaditeľstvo zrušilo rozhodnutie správcu dane č. 645/230/79240/09/Feč a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie, keď v dôvodoch rozhodnutia zaviazal správcu dane, aby sa v ďalšom konaní

riadil právnym názorom vysloveným v právoplatnom rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S/65/2010-61 (v ktorom krajský súd konštatuje nedodržanie zákonnej jednoročnej lehoty pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2008, a preto protokol z takto vykonanej kontroly má povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a preto aj rozhodnutie, ktoré vychádza zo skutočností zistených počas nezákonne vykonanej kontroly zachytených v tomto protokole je nezákonné) a súčasne uložiť povinnosť, že správca dane má umožniť žalobcovi vyjadriť sa ku všetkému, čo počas daňovej kontroly vyšlo vo veci najavo. Zo skutkových okolností teda vyplýva, že Daňové riaditeľstvo SR v rozhodnutí zo dňa 13. 1. 2011 neuložilo správcovi dane v ďalšom konaní vykonať opakovanú daňovú kontrolu. Správca dane sa pri výkone daňovej kontroly v danom prípade začal dňa 4. 5. 2011 riadiť právnym názorom krajského súdu i odvolacieho orgánu a v ďalšom konaní postupoval podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní. Vzhľadom k uvedenému zo skutkových zistení teda vyplýva, že správca dane nevykonala opakovanú daňovú kontrolu podľa § 15b zákona o správe daní, ako to namietal žalobca.

Odvolací súd preto súhlasí s argumentáciou krajského súdu, že v danej veci nebola vykonaná opakovaná daňová kontrola podľa § 15b zákona o správe daní a daňová kontrola na zistenie oprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu dane podľa § 79 zákona o DPH nevyučuje, aby správca dane vykonala za rovnaké zdaňovacie obdobie riadnu daňovú kontrolu na zistenie, či daňový subjekt si odpočet DPH uplatnil v súlade s § 49 zákona o DPH, majúci za to, že žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2008, zabezpečili potrebné dôkazy, ktoré neboli získané v rozpore so zákonom, dôkazy správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení z § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože žalobca nadobudol od svojich dodávateľov v kontrolovanom zdaňovacom období len investičné zlato, ktoré je oslobodené od dane z pridanej hodnoty podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH.

Nemožno súhlasiť ani s tvrdením žalobcu, že by sa žalovaný ako aj krajský súd uvedenou námietkou nezaoberali. Žalovaný sa s uvedenou námietkou žalobcu zaoberal na strane 2 a 3 preskúmaného rozhodnutia, dajúc na ňu odpoveď v dostatočnom rozsahu.

Krajský súd sa taktiež v dostatočnom rozsahu vysporiadal s uvedenou námietkou žalobcu v odôvodnení napadnutého rozsudku na strane 6 a 7, ako aj na strane 12 a 13. “

Pred posúdením namietaného porušenia označených práv sťažovateľky ústavný súd považoval za potrebné poukázať na základné zásady daňového konania, ktoré už vo svojej rozhodovacej činnosti judikoval, keď v náleze sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008 zhrnul:

„Daňové konanie je ovládané celou radou princípov, resp. zásad, ktoré sú spoločné pre celú oblasť správy daní a ktoré sa premietajú najmä do roviny práv a povinností subjektov zúčastnených na daňovej kontrole a nadväzujúcich konaní a procesov. Tieto princípy, resp. zásady možno rozdeliť do viacerých základných skupín, z ktorých sú z pohľadu posudzovanej veci najdôležitejšie princípy ústavné a princípy vyplývajúce zo zákona o správe daní.

Z ústavných princípov je najdôležitejší princíp právneho štátu (čl. 1 ods. 1 ústavy). Jednou zo základných aspektov právneho štátu je právna istota, ktorá by sa mala odrážať v určitej stabilite práva, resp. normotvorby, ale tiež jeho aplikácie. Taktiež právo na súdnu a inú ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy) patrí k základným komponentom právneho štátu. Pre daňovú oblasť je vo vzťahu k tomuto právu najvýznamnejšia skutočnosť, že daňový subjekt nesmie byť v žiadnej fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený alebo obmedzený

v uplatnení svojich procesných práv. Princíp legality (čl. 2 ods. 2 ústavy) vyjadruje, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Štátne orgány môžu teda konať iba to, čo je zákonom povolené, a to ešte iba v rozsahu a spôsobom, ako im zákon dovoľuje. Z tejto zásady vyplýva množstvo obmedzení pre oblasť správy daní. Správca dane napr. nesmie vykladať zákon extenzívnym spôsobom a nie je v žiadnom prípade oprávnený uskutočňovať výpoveď svedkov bez oznámenia tohto úkonu daňovému subjektu a pod.

Medzi relevantné princípy upravené zákonom o správe daní patrí napr. zásada zákonnosti, ktorá predovšetkým ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 ústavy).“

Zásada zákonnosti disponuje dominantným postavením voči ostatným zásadám. Tie sa môžu totiž uplatňovať len vďaka zásade zákonnosti a aj výnimky z ich uplatňovania sú dané obsahom zásady zákonnosti. Postupne možno dospieť k záveru, že zásada zákonnosti je nástrojom v rukách zákonodarcu, ktorým zabezpečuje vyvažovanie v kolízii stojacich princípov typických pre daňové konanie... Ide o princíp dôsledného zohľadňovania fiškálnych záujmov štátu a princíp dôsledného rešpektovania práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb zúčastnených na konaní (VERNARSKÝ, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2009. ISBN 978-80-7097-762-0).

Význam uvedených všeobecných právnych princípov spočíva najmä v skutočnosti, že sú metódou regulácie právnych vzťahov a súčasne určujú, ako má byť právna norma koncipovaná, interpretovaná a aplikovaná v praxi.

Ústavný súd súčasne pokladal za nevyhnutné vzhľadom na argumentáciu sťažovateľky poukázať na výklad pojmu „daňová kontrola“, tak ako vyplýva z nálezu sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008, v ktorom ústavný súd uviedol:

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

V súvislosti s uvedeným ústavný súd dodáva, že daňová kontrola ako súbor čiastkových úkonov správcu dane je vykonávaná v rámci konkrétneho daňového konania, ktorým sa rozumie konanie o jednej dani (druh dane) za jedno zdaňovacie obdobie vedené proti konkrétnemu daňovému subjektu.

Ústavný súd ďalej konštatuje, že v zákone o správe daní nie je taxatívne uvedený výpočet situácií, kedy správca dane nie je oprávnený začať daňovú kontrolu. Zo všeobecných zásad a princípov daňového konania, tak ako boli už uvedené, však vyplýva, že v určitých prípadoch

nie je možné daňovú kontrolu vykonať. Jednou zo zákonných prekážok vykonania daňovej kontroly, ktorá už bola judikatúrou všeobecných súdov, ako aj ústavného súdu potvrdená, je uplynutie prekluzívnej lehoty pre uskutočnenie daňovej kontroly (sp. zn. III. ÚS 24/2010). Uplynutím prekluzívnej lehoty končí daňové konanie vo vzťahu ku konkrétnej dani a zdaňovaciemu obdobiu, čo predstavuje absolútnu prekážku pre uskutočnenie ďalšej daňovej kontroly a je súčasne prejavom jednej zo základných zásad právneho štátu, a to zásady právnej istoty v daňovom konaní.

Ďalšia prekážka uskutočnenia daňovej kontroly je podľa názoru ústavného súdu modifikáciou zásady *res iudicatae*, pretože aj v daňovom konaní je potrebné zohľadňovať základný procesnoprávny princíp *ne bis in idem*; teda nezameniteľnosť už prijatých rozhodnutí, na základe ktorých vznikli, boli zmenené alebo zanikli hmotnoprávne subjektívne práva a povinnosti právnických alebo fyzických osôb. Uvedený princíp sa podľa názoru ústavného súdu preniesol do daňového konania ako zákaz opakovanej daňovej kontroly, ktorý však nie je chápaný ako absolútny, keďže za splnenia zákonom presne stanovených podmienok vyplývajúcich z § 15b zákona o správe daní je možné opakovanú daňovú kontrolu uskutočniť. Pojmom opakovaná daňová kontrola možno teda označiť postup správcu dane, ktorý vykonáva v poradí druhú daňovú kontrolu tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie u totožného daňového subjektu.

Podľa § 15b ods. 1 zákona o správe daní opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná,

a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním alebo dodatočným hlásením,

b) ak daňový subjekt žiadal o vrátenie dane podľa osobitného zákona,

c) na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.

Podľa § 15b ods. 3 zákona o správe daní opakovanou daňovou kontrolou nie je

a) preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch,

b) daňová kontrola na základe žiadosti orgánov činných v trestnom konaní.

Pre posúdenie toho, či v danom prípade ide o opakovanú daňovú kontrolu, je podľa názoru ústavného súdu rozhodujúce aj vymedzenie rozsahu oboch daňových kontrol. Správca dane teda môže u toho istého subjektu vykonať daňovú kontrolu rovnakej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, pokiaľ druhá daňová kontrola bude mať vymedzený odlišný rozsah. V žiadnom prípade nie je možné vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole.

Ústavný súd Českej republiky v tejto súvislosti vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol:

„Z důkazů předložených v řízení o ústavní stížnosti je patrné, že správce daně ústním jednáním zahájil u navrhovatele další daňovou kontrolu. Z vymezení jejího předmětu lze dovodit, že v pořadí druhá daňová kontrola se týká stejných otázek, které již předmětem daňové kontroly byly. Jestliže i časové období je identické s obdobím vymezeném v daňové kontrole předchozí, platí pro finanční orgán ust. § 28 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a z hlediska běhu druhé daňové kontroly tak jde o res iudicata ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) (§ 25 ods. 1 písm. e) zákona o správě daní, pozn.) citovaného zákona.“ (náleží Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. III. ÚS 89/99 z 4. novembra 1999).

„Provedená daňová kontrola nezakladá prekážku věci rozhodnuté ve smyslu § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů; správce daně je oprávněn provést opakovanou daňovou kontrolu, tj. kontrolu téže daně za stejné období, kterou již předtím zkontroloval, to však za předpokladu, že se objeví skutečnosti, jež správce v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, a kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost kontroly postupu správce daně.“ (nálezn Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 334/02 z 13. mája 2003).

Z uvedeného možno uzavrieť, že pokiaľ správca dane uskutoční daňovú kontrolu napriek existencii zo zákona vyplývajúcej prekážky (uplynutie prekluzívnej lehoty, opakovaná daňová kontrola bez splnenia zákonných podmienok), pre ktorú nie je možné daňovú kontrolu vykonať, ide o porušenie zásady právnej istoty v daňovom konaní, a teda o nezákonný zásah do práv daňového subjektu.

Ako z citovaného rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, najvyšší súd prevzal právny záver krajského súdu (a jemu predchádzajúci názor žalovaného), že kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a daňovú kontrolu na odpočet DPH je potrebné považovať za dve rozličné daňové kontroly, pretože zákon o správe daní *expressis verbis* nevylučuje, aby u daňového subjektu nemohli byť vykonané obe uvedené daňové kontroly za rovnaké zdaňovacie obdobie. Krajský súd na podporu právneho záveru o odlišnosti oboch daňových kontrol poukázal na formálne rozdiely medzi nimi spočívajúce v spôsobe začatia daňovej kontroly, ako aj vo vydaní rozhodnutia, ktorým daňová kontrola končí. K odlišnostiam spočívajúcim v rozsahu uskutočnených daňových kontrol nezaujali všeobecné súdy žiadne relevantné závery. Ako vyplýva z predložených spisových materiálov, v oboch prípadoch daňovej kontroly vykonanej u sťažovateľky bola jej predmetom daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008, a preto je podľa názoru ústavného súdu irelevantné, či ide o daňovú kontrolu zameranú na nadmerný odpočet DPH alebo daňovú kontrolu vlastnej daňovej povinnosti sťažovateľky, ktorá jej vznikla na DPH, pretože ich vznik je v oboch prípadoch len výsledkom porovnania dane z pridanej hodnoty zaplatenej daňovníkom pri nákupe tovarov a služieb, tzv. daň na vstupe, s daňou z pridanej hodnoty pri predaji tovarov a služieb, tzv. daň na výstupe (ak je daň na výstupe väčšia ako daň na vstupe, vzniká vlastná daňová povinnosť; v opačnom prípade vzniká nadmerný odpočet). Odlišnosť spočíva teda v tom, že kým v prvom prípade vznikne daňovníkovi povinnosť zaplatiť daň štátu, v druhom prípade má daňovník nárok na vrátenie zaplatenej dane od štátu.

Vo vzťahu k súvisiacemu sťažovateľkou namietanému nesprávnemu procesnému postupu daňových orgánov po zrušení prvého rozhodnutia správcu dane (vydaného po skončení daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na nadmerný odpočet DPH) predchádzajúcim rozhodnutím žalovaného vydaným na základe rozsudku krajského súdu sp. zn. 11 S 65/2010 z 20. októbra 2010 ústavný súd vychádzajúc zo svojej judikatúry konštatuje, že daňové konanie končí 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 (sp. zn. III. ÚS 281/2010). Ako zo sťažnosti a jej príloh vyplýva, predchádzajúce daňové konanie nebolo dosiaľ ukončené žiadnym

meritorným rozhodnutím, keďže žalovaný zrušil prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Napriek uvedenému správca dane začal u sťažovateľky vykonávať ďalšiu daňovú kontrolu zameranú na odpočet DPH za totožné zdaňovacie obdobie argumentujúc, že ide o riadnu daňovú kontrolu. Uvedeným procesným postupom správcu dane (ktorý konal v zmysle metodického usmernenia žalovaného) tak podľa názoru ústavného súdu došlo k nedostatočnému posúdeniu právnych dôsledkov oboch daňových kontrol na sťažovateľku, ktorá legitímne očakávala vydanie meritórneho rozhodnutia v predchádzajúcom daňovom konaní, a nie začatie ďalšej daňovej kontroly rovnakej dane za totožné zdaňovacie obdobie. S uvedenou námietkou sťažovateľky sa najvyšší súd v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal náležitým spôsobom, a preto je odôvodnenie jeho rozhodnutia v tejto časti nepreskúmateľné.

Uvedený postup daňových orgánov potvrdený rozhodnutím najvyššieho súdu v danej veci je podľa ústavného súdu neudržateľný aj z hľadiska princípu legality podľa čl. 2 ods. 2 ústavy, v zmysle ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanovuje zákon. S uvedenou zásadou úzko súvisí zásada enumeratívnej verejnoprávnych pretenzií, ktorá znamená, že správca dane pri svojej činnosti nemôže konať svojvoľne, ale svoju právomoc môže uplatňovať len na účely, ku ktorým mu bola táto právomoc zverená, a v rozsahu, v akom mu bola zverená.

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

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

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

Vzhľadom na uvedené skutočnosti nemožno mať pochybnosti o tom, že po ukončení daňovej kontroly sa v danej veci neuskutočnilo vyrubovacie konanie, v ktorom by sťažovateľka mohla v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, najmä predložiť dôkazy, zoznámiť sa

s pripomienkami a prípadne odstrániť protichodnosť tvrdení správcu dane, ku ktorým dospel pri daňovej kontrole. Daňové konanie sa v danej veci začalo bez prvej inštancie, teda prakticky odvolacím konaním, pričom správca dane tak svojím postupom porušil základné zásady daňového konania (najmä zásadu zákonnosti, zásadu súčinnosti, zásadu rovnosti) (m. m. I. ÚS 238/06). Uvedený postup daňových orgánov, v rámci ktorého bola daňová kontrola vykonaná ako prvostupňové daňové konanie, možno podľa názoru ústavného súdu považovať za vážne procesné pochybenie, ktorého dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie vo veci samej.

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

Ústavný súd tiež pristúpil k posúdeniu námietky sťažovateľky o nezákonnosti dôkazov získaných správcou dane a ich nesprávneho hodnotenia jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach. Sťažovateľka už v konaní pred všeobecnými súdmi opakovane namietala, že informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií (ďalej len „MVDI“) nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní, pretože tieto majú charakter informácií, ktorými sa preveruje skutkový stav veci, ktorý má byť následne potvrdený vykonaným dokazovaním. V tejto súvislosti sťažovateľka v sťažnosti poukázala na záväznú judikatúru Súdneho dvora vo veci C – 184/05, Twoh International BV, rozsudok z 27. 9. 2007, body 35 a 36, a vo veci C – 55/98, Vestergaard rozsudok z 28. 10. 1999, body 26 a 28.

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

Ústavný súd v súvislosti s uvedenou námietkou sťažovateľky konštatuje, že zásada zákonnosti v daňovom konaní súvisí aj s požiadavkou spoľahlivého zistenia skutočného stavu veci tvoriacej predmet konania. Správca musí vykonávať dokazovanie spôsobom, ktorý garantuje jeho objektivitu, teda musí vziať do úvahy dôkazy svedčiacie v neprospech daňového subjektu, ale aj v jeho prospech. V prípade zistenia skutkových okolností, ktoré sú spôsobilé

podstatne ovplyvniť rozhodnutie vo veci, nemožno na uvedené prihliadnuť, ak správca dane o nich nezískal informácie v procese dokazovania postupom zákonne konformným.

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

Vzhľadom na uvedené zistenia považuje ústavný súd sťažovateľkou napádané rozhodnutie najvyššieho súdu za arbitrárne a nepreskúmateľné, čím došlo k porušeniu základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie v zmysle čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Ústavný súd vyslovil porušenie práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru (bod 1 výroku tohto nálezu) napriek obrane najvyššieho súdu, ktorá sa zakladala na argumentácii judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“).

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

Ústavný súd si je vedomý, že vo veci Ferrazzini proti Taliansku (rozhodnutie z 12. 7. 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98) ESLP konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, *„a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“*. V tom istom rozhodnutí však ESLP pripomenul, že dohovor *„je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a Súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov.“*

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

Vývoj judikatúry ESLP však postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami. Do popredia sa dostáva predovšetkým kritérium individuálnych záujmov jednotlivca dotknutých administratívnym zásahom v spojení so skúmaním rozsahu uplatnenia diskrečných právomocí správneho orgánu pri realizácii tohto zásahu (pozri Pecníková, M.: Tendencie aplikácie článku 6 ods. 1 dohovoru v sporoch s orgánmi verejnej moci. In: Justičná revue, č. 5/2002, s. 616 – 635).

Za danej situácie charakterizovanej značným stupňom neustálenosti a permanentne prebiehajúcej kryštalizácie názorov ESLP na interpretáciu pojmu „občianske práva a záväzky“ použitého v čl. 6 ods. 1 dohovoru, a to aj pri rozhodovaní o sporoch medzi fyzickými a právnickými osobami a orgánmi verejnej moci o zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov

(Bendenoun proti Francúzsku – rozsudok z 24. 2. 1994, séria A, č. 284, Georgiou proti Spojenému kráľovstvu – rozhodnutie zo 16. 5. 2000 o prijateľnosti sťažnosti č. 40042/98, Ferrazzini proti Taliansku – rozhodnutie z 12. 7. 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98), ústavný súd nevidí žiaden rozumný dôvod robiť z hľadiska založenia svojej právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy pri preskúvaní postupov a rozhodnutí všeobecných súdov v rámci správneho súdnictva rozdiely medzi sťažovateľmi, ktorí v konaní pred ústavným súdom namietajú porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a sťažovateľmi, ktorí tvrdia porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Túto pozíciu potvrdzuje aj ustálená judikatúra ústavného súdu, podľa ktorej formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru (II. ÚS 71/97). Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť (IV. ÚS 195/07). Zároveň ústavný súd stabilne vyslovuje porušenie čl. 6 ods. 1 dohovoru aj v takých konaniach o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, v ktorých je predmetom preskúmania rozhodnutie všeobecného súdu v správnom súdnictve týkajúce sa daňových záležitostí (I. ÚS 238/06, III. ÚS 305/08, III. ÚS 24/2010).

Aj keď ústavný súd pri svojej rozhodovacej činnosti uprednostňuje materiálne poňatie právneho štátu (pozri napr. IV. ÚS 1/07, IV. ÚS 75/08, I. ÚS 57/07, I. ÚS 82/07), nemôže rezignovať na svoju funkciu súdneho orgánu ochrany ústavnosti, a preto nemôže prehliadať závažné procesné pochybenia, ku ktorým dôjde v postupe a rozhodovaní príslušných orgánov verejnej moci, ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv.

Ústavný súd riadiac sa v danom prípade princípom zdržanlivosti (m. m. PL. ÚS 3/09, I. ÚS 76/2011) nepovažoval za vhodné ani účelné zaoberať sa všetkými sťažovateľkou namietanými skutočnosťami, keďže tie, na základe ktorých rozhodol, boli v danej veci zásadné, pretože spochybnili samotný zákonný podklad pre vydanie rozhodnutia žalovaného v daňovom konaní, ktoré bolo predmetom preskúmania zákonnosti v súdnom konaní, a teda dostačujúce na vyslovenie porušenia označených práv sťažovateľky.

III.

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

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

Podľa § 56 ods. 6 zákona o ústavnom súde ak ústavný súd právoplatné rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah zruší a vec vráti na ďalšie konanie, ten, kto vo veci vydal rozhodnutie, rozhodol o opatrení alebo vykonal iný zásah, je povinný vec znova prerokovať a rozhodnúť. V tomto konaní alebo postupe je viazaný právnym názorom ústavného súdu.

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

Sťažovateľka si v sťažnosti uplatnila trovy konania v sume 355,73 € za 2 úkony právnej služby vykonané v roku 2015 spolu s režijným paušálom a pripočítaním 20 % dane z pridanej hodnoty.

Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa ústavný súd vychádzal z ustanovení vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov. Základná sadzba odmeny za úkon právnej služby uskutočnený v roku 2015 je 139,83 € (§ 11 ods. 3 vyhlášky) a hodnota režijného paušálu predstavuje 8,39 € (§ 16 ods. 3 vyhlášky).

S poukazom na výsledok konania i na sťažovateľkou požadovaný rozsah náhrady trov právneho zastúpenia (za dva úkony právnej služby) priznal ústavný súd sťažovateľke nárok na náhradu trov konania za dva úkony právnej služby uskutočnené v roku 2015 (prevzatie a príprava zastúpenia, písomné podanie – sťažnosť) v sume 296,44 € (vrátane paušálu), ktorá po zvýšení o daň z pridanej hodnoty predstavuje celkovú sumu 355,73 €.

Trovy konania je okresný súd povinný uhradiť na účet právneho zástupcu sťažovateľky (§ 31a zákona o ústavnom súde v spojení s § 149 Občianskeho súdneho poriadku).

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