



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 359/2010-22

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 30. septembra 2010 prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti V., spol. s r. o., B., zastúpenej advokátom JUDr. B. N., B., vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 23/2007 a jeho rozsudkom zo 14. februára 2008 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti V., spol. s r. o., o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 6. augusta 2008 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti V., spol. s r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie svojich základných práv na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy

Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), na rovnosť účastníkov v konaní pred súdmi, inými štátnymi orgánmi alebo orgánmi verejnej správy podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a na prerokovanie vecí v jej prítomnosti podľa čl. 48 ods. 2 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 23/2007 a jeho rozsudkom zo 14. februára 2008 (ďalej aj „namietaný rozsudok najvyššieho súdu“). Sťažovateľka sa okrem vyslovenia, že boli porušené jej označené práva, domáha, aby ústavný súd uvedený rozsudok zrušil a uložil najvyššiemu súdu povinnosť uhradiť jej trovy konania v sume 35 795 Sk.

Sťažnosť smeruje predovšetkým proti z pohľadu sťažovateľky nesprávnym skutkovým zisteniam a právnym záverom obsiahnutým v namietanom rozsudku najvyššieho súdu, ako aj proti jeho nedostatočnému odôvodneniu. Podstatou vecí prerokovávaných najvyšším súdom ako odvolacím súdom v správnom súdnictve bola otázka zákonnosti dodatočného platobného výmeru vydaného na základe zistenia správcu dane, že sťažovateľka nepreukázala uskutočnenie zdaniateľného plnenia, ktoré deklarovala pri uplatnení odpočtu dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľka súčasne tvrdí, že v jej veci neprebehlo daňové konanie, pretože daňový úrad v nadväznosti na vyhotovenie a prerokovanie protokolu o daňovej kontrole bez ďalšieho vo veci rozhodol dodatočným platobným výmerom.

Zo sťažnosti, z napadnutého rozhodnutia, súvisiaceho rozhodnutia súdu prvého stupňa a tiež zo súvisiacich rozhodnutí daňových orgánov ústavný súd zistil, že Daňový úrad Bratislava IV (ďalej len „daňový úrad“) vykonal u sťažovateľky kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2004. Na základe jej výsledkov, ktoré sú obsiahnuté v protokole č. k. 801/341/63155/04 z 22. novembra 2004, jej vyrubil dodatočným platobným výmerom č. j. 801/341/115003/04 z 23. decembra 2004 rozdiel na dani z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie v celkovej sume 1 079 961 Sk z dôvodu porušenia § 20a ods. 1 písm. a) v spojení s § 20 a § 14 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v znení účinnom v relevantnom čase. K uvedenému porušeniu malo dôjsť tým, že si sťažovateľka ako daňový subjekt odpočítala

daň z pridanej hodnoty z daňových dokladov vystavených obchodnou spoločnosťou A., s. r. o., v celkovej výške 1 079 961 Sk. Týmito dokladmi deklarované zdaniteľné plnenie, konkrétne nákup odpadov z farebných kovov a železa (kovový šrot), sa totiž podľa zistení daňového úradu neuskutočnilo. Daňový úrad v tejto súvislosti vo svojom rozhodnutí uviedol, že v priebehu daňovej kontroly zistil na základe dožiadania, ktoré bolo zaslané Daňovému úradu Z., že daňový subjekt A., s. r. o., sa nenachádza na adrese, na ktorej má evidované svoje sídlo, nepodal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobie a ani túto daň nezaplatil. S ohľadom na tieto skutočnosti opakovane predvolal konateľov sťažovateľky, aby preukázali uskutočnenie predmetných zdaniteľných plnení v uvedenom období, predložili súvisiace obchodné zmluvy, ako aj všetky doklady dokumentujúce vykonanú prepravu kovového šrotu za kontrolované zdaňovacie obdobie. Dňa 5. októbra 2004 sa konateľ sťažovateľky vyjadril na ústnom pojednávaní, že všetky skutočnosti týkajúce sa prepravy železného šrotu v zdaňovacom období január 2004 sú uvedené v obchodných zmluvách, ktoré doručí správcovi dane dodatočne. Dňa 25. októbra 2004 boli daňovému úradu doručené od sťažovateľky štyri zmluvy, z ktorých ale, ako uviedol daňový úrad, žiadna nešpecifikuje, akým spôsobom bola zrealizovaná preprava predmetu zdaniteľného plnenia. Uskutočnenie zdaniteľných plnení nebolo preukázané ani na základe skladovej evidencie, ktorá nebola predložená, hoci sťažovateľka bola povinná takúto evidenciu viesť. Daňový úrad tak dospel k záveru, že sťažovateľka nepreukázala uskutočnenie predmetných zdaniteľných plnení.

Predmetný dodatočný platobný výmer napadla sťažovateľka odvolaním, o ktorom rozhodlo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) rozhodnutím č. I/122/508-2585/2005/990036-r z 23. marca 2005 tak, že ho potvrdilo. Vo svojom rozhodnutí uviedlo, že závery daňového úradu zodpovedali zásadám správneho uváženia. Sťažovateľka počas výkonu daňovej kontroly nepredložila žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jej tvrdenia. To znamená, že neunesla dôkazné bremeno, keď sa jej právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovaných na daňových dokladoch, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola spochybnená. Tým, že sťažovateľka v priebehu celého daňového konania nepreukázala, že

došlo k uskutočneniu sporných zdaniteľných plnení od spomínaného dodávateľa, nebola splnená základná podmienka na uplatnenie nároku na odpočítanie dane.

Daňové riaditeľstvo sa ďalej vyjadrilo k jednotlivým uplatneným námietkam sťažovateľky. Uviedlo, že záver daňového úradu o neuskutočnení predmetného zdaniteľného plnenia nebol založený len na základe vyjadrenia dožiadaného Daňového úradu Z. Daňový úrad postupoval v súlade s § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), teda vykonal rozsiahle a podrobné dokazovanie, hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, a to aj so zreteľom na splnenie, resp. nesplnenie dôkaznej povinnosti daňového subjektu. Hlavným dôvodom jeho rozhodnutia pritom bola skutočnosť, že sám daňový subjekt i napriek viacnásobným výzvam správcu dane nepreukázal, že sporné zdaniteľné plnenia prijal, čím si nesplnil dôkaznú povinnosť v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Keďže pod dôkaznou povinnosťou treba chápať presné skutkové vymedzenie a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenia daňového subjektu, bol v danej veci daňový subjekt (sťažovateľka) vyzvaný na predloženie skladovej evidencie, ako aj na zdokladovanie prepravy tovaru, na základe ktorých by bolo možné preukázať, či skutočne došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení deklarovanych na dodávateľských faktúrach vystavených obchodnou spoločnosťou A., s. r. o. Sťažovateľka však požadované dokumenty nepredložila a uskutočnenie zdaniteľných plnení preukazovala len daňovými dokladmi, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola spochybnená. Naopak, ňou predložené dôkazy, teda výpoveď konateľa spoločnosti, záznamy v účtovnej evidencii, daňové doklady a nadväzujúce doklady o predaji šrotu ďalším odberateľom, boli z hľadiska preukázania uskutočnenia zdaniteľných plnení právne irelevantné.

Daňové riaditeľstvo taktiež odmietlo tvrdenie sťažovateľky, že napadnutý dodatočný platobný výmer je nepreskúmateľný, pretože sa v ňom správca dane nevysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v písomnom vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly a nevykonal dôkaz, ktorý daňový subjekt navrhoval vykonať. Daňový úrad sa totiž s predmetnými námietkami vysporiadal ešte v rámci daňovej kontroly, teda v čase od ich

získania až do doby prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Na základe akceptácie námietok, ktoré by mali podstatný vplyv na zistenia správca dane uvedené v protokole, je správca dane potom oprávnený podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. opraviť protokol o daňovej kontrole alebo vyhotoviť dodatok k tomuto protokolu. Daňový úrad si túto povinnosť splnil tým, že sa oboznámil s vyjadrením sťažovateľky zo 6. decembra 2004, čo uviedol v samostatnom protokole k daňovej kontrole, a pretože zistil, že skutočnosti v ňom uvedené nemali žiadny vplyv na zistenia správca dane, protokol neopravil. V súlade s § 44 ods. 6 písm. b) bodom 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňový úrad vydal dodatočný platobný výmer do 15 dní od skončenia daňovej kontroly, pretože sa daň zistená po daňovej kontrole odlišovala od dane uvedenej v daňovom priznaní. V následnom vyrubovacom konaní už podľa odvolacieho orgánu nevykonáva správca dane ďalšie dokazovanie, keďže všetky skutočnosti pre správne určenie dane zistil už v rámci daňovej kontroly a tieto následne uviedol v protokole o daňovej kontrole.

Vo vzťahu k námietke, že daňový úrad odmietol vykonať navrhnutý dôkaz, daňové riaditeľstvo uviedlo, že sťažovateľka vo svojom vyjadrení iba skonštatovala, že s obchodnou spoločnosťou A., s. r. o., riadne obchodovala a s jej konateľom osobne uzavrela obchodné zmluvy, čo môže preukázať i jeho písomným potvrdením. Toto potvrdenie ale nepredložila, pričom správca dane nemal povinnosť vyzývať ju na to, pretože dôkazná povinnosť bola na strane sťažovateľky ako daňového subjektu. Podľa § 48 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. mohla sťažovateľka preukazovať svoje tvrdenia i v odvolacom konaní, čo aj využila a predložila fotokópiu čestného vyhlásenia, v ktorom P. M., vystupujúci ako zástupca obchodnej spoločnosti A., s. r. o., uviedol, že v januári 2004 uskutočňoval predmetné obchody so sťažovateľkou. Toto vyhlásenie však podľa odvolacieho orgánu nepredstavovalo jednoznačný dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľného plnenia, pretože uvedený zástupca nikdy nebol konateľom obchodnej spoločnosti A., s. r. o., a teda nemal ani oprávnenie za uvedenú spoločnosť konať. Odvolací orgán súčasne odmietol názor sťažovateľky, že všetky dôkazy rozhodujúce pre správne určenie dane boli vykonané bez jej vedomosti a nemohla sa k nim vyjadriť, pretože správca dane viacnásobne vyzval sťažovateľku, aby si splnila svoju dôkaznú povinnosť podľa § 29

ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. a preukázala uskutočnenie predmetných zdaniteľných plnení. O tom napokon svedčia aj zápisnice o ústnom pojednávaní z 5. októbra 2004 a 19. novembra 2004, keď predmetom konania bolo práve prerokovanie skutočností, ktoré sa týkali daňovej kontroly.

Proti rozhodnutiu daňového riaditeľstva podala sťažovateľka žalobu, ktorú Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) zamietol rozsudkom sp. zn. 1 S 164/2005 z 23. novembra 2006 (ďalej aj „namietaný rozsudok krajského súdu“), v ktorom uviedol, že sťažovateľka nesúhlasila s právnym záverom odvolacieho orgánu, podľa ktorého nepreukázala uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Daňové riaditeľstvo podľa tvrdenia sťažovateľky ignorovalo predložené písomné čestné vyhlásenie P. M., ktorý mal byť podľa jej tvrdenia konateľom obchodnej spoločnosti A., s. r. o., o tom, že došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia v januári 2004, ako aj ďalšie dôkazy, a to ústne výpovede konateľov spoločnosti, záznamy v účtovnej evidencii a daňové doklady o predaji šrotu odberateľom. Ďalej sťažovateľka uviedla, že bolo povinnosťou správcu dane, pokiaľ spochybnil uskutočnenie zdaniteľného plnenia, preukázať, že k zdaniteľnému plneniu nedošlo. Súčasne vo svojej žalobe namietala, že v konaní došlo k procesnému pochybeniu, pretože neprebehlo prvostupňové daňové konanie, ale po ukončení daňovej kontroly došlo priamo k vydaniu rozhodnutia, čím jej bolo znemožnené splniť si povinnosť preukázať skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie a vyrubenie dane. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku konštatoval s odkazom na § 14 ods. 1 a § 20 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, že sa nestotožnil s námietkami ani s právnym záverom sťažovateľky uplatneným v žalobe, a dospel k záveru, že ňou predložené doklady nemôžu byť považované za daňové doklady v zmysle zákona o DPH a uplatnený odpočet dane nie je v súlade s § 20 citovaného zákona. Zároveň uviedol, že daňové orgány dodržali zásady daňového konania, dostatočne zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia, a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie daňového riaditeľstva je v súlade so zákonom.

Posudzovaná sťažnosť smeruje proti namietanému rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 23/2007 zo 14. februára 2008, ktorým bolo rozhodnuté o odvolaní sťažovateľky proti zamietavému rozsudku krajského súdu. Najvyšší súd potvrdil rozhodnutie krajského súdu

ako vecne správne. K argumentácii sťažovateľky najvyšší súd uviedol, že odôvodnenie dodatočného platobného výmeru zodpovedá priebehu sporového daňového konania a sú v ňom riadne ustálené sporné skutočnosti, pričom správca dane sa s nimi v dostatočnom rozsahu a zrozumiteľne vysporiadal. Odvolací súd poukázal na to, že postup krajského súdu bol v súlade so zákonom a zodpovedá prísne formálnemu charakteru dane z pridanej hodnoty. Vo vzťahu k procesným námietkam uviedol, že správca dane vo vyrubovacom konaní hodnotí podľa § 44 ods. 1 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane. V tomto konaní však nedochádza k formálnemu vykonaniu dôkazov vykonaných už v rámci daňovej kontroly za účasti daňového subjektu, i keď dokazovanie samotné vo vyrubovacom konaní vylúčené nie je. Výsledkom vyrubovacieho konania je správna úvaha správcu dane ako dôsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v dodatočnom platobnom výmere. Odvolací súd napokon poukázal na podrobné odôvodnenie dodatočného platobného výmeru, z ktorého vyplýva, že správca dane hodnotenie skutkového stavu a dôkazov uskutočnil.

Sťažovateľka vo svojej sťažnosti tvrdí, že najvyšší súd sa v odôvodnení svojho rozsudku nevysporiadal s námietkami obsiahnutými v jej odvolaní proti rozsudku krajského súdu, resp. vysporiadal sa s nimi v rozpore s ich skutočným obsahom alebo len formálne. Namietala, že dôkazy boli vykonané protiprávnym spôsobom, pretože výpovede konateľov dodávateľov sťažovateľky, ktorí údajne nepotvrdili dopravu šrotu, boli vykonané bez toho, aby bola sťažovateľka o tom informovaná, teda im nemohla klásť otázky a vyjadrovať sa k spôsobu a postupu ich vykonania. Tým malo dôjsť k odňatiu základných procesných práv sťažovateľky ako účastníčky daňového konania podľa § 2 ods. 1, 2 a 8, § 15 ods. 5 písm. d) a § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj k porušeniu základného práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy. Zároveň treba tieto dôkazy považovať za rozporné so všeobecne záväznými právnymi predpismi, čím malo dôjsť k porušeniu § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. a čl. 12 ods. 1, čl. 13 ods. 4, čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 2 ústavy. Sťažovateľka taktiež namietala, že najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, ktorý tento súd prevzal od daňových orgánov, že ani jedna zmluva ňou predložená nešpecifikuje, akým spôsobom bola zrealizovaná preprava predmetu zdaniteľného plnenia. Naopak, táto skutočnosť mala

byť jednoznačne preukázaná tvrdením tým, že pri kúpe šrotu od obchodnej spoločnosti A., s. r. o., tento ostal na pôvodnom mieste a bol odvázaný vlastnými dopravnými prostriedkami, čiže zmluva nebola potrebná. Najvyšší súd neprihliadol ani na písomné vyhlásenie P. M., že došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia v januári 2004, ústne výpovede konateľov spoločnosti, záznamy v účtovnej evidencii sťažovateľky a doklady o predaji šrotu odberateľom. Z uvedených dôvodov sťažovateľka považovala namietaný rozsudok najvyššieho súdu za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, svojvoľný a arbitrárny, čím malo dôjsť aj k porušeniu jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Sťažovateľka ďalej považuje namietaný rozsudok najvyššieho súdu aj za nedostatočne odôvodnený, pretože najvyšší súd sa len formálne vysporiadal s jej námietkami a neuviedol reálne dôvody zodpovedajúce skutočnému obsahu spisu. Najvyšší súd sa podľa sťažovateľky predovšetkým nevysporiadal s námietkou, že v danej veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie. Za toto konanie totiž nemožno považovať daňovú kontrolu, keďže v nej sa nerozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Vo vyrubovacom konaní, ktoré začalo ukončením daňovej kontroly, jej malo byť umožnené využiť a použiť všetky zákonom priznané práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. Za daňové konanie nemožno podľa sťažovateľky považovať len vydanie prvostupňového rozhodnutia. Taktiež daňové riaditeľstvo rozhodlo v danej veci bez účasti sťažovateľky, čím malo dôjsť k odňatiu jej procesných práv podľa § 2 ods. 1, 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. Súčasne tým malo byť porušené základné právo sťažovateľky vyjadriť sa ku všetkým dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy.

II.

Ústavný súd vyzval najvyšší súd, aby sa vyjadril k predmetnej sťažnosti. Predseda najvyššieho súdu vo svojom vyjadrení zo 6. októbra 2008 navrhol sťažnosti nevyhovieť. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 48 ods. 2 ústavy poukázal, že k poskytovaniu ochrany právu porušenému v oblasti verejnej správy dochádza fakticky až v štyroch

stupňoch, a to v dvoch inštanciách v správnom konaní a v dvoch inštanciách pred všeobecnými súdmi. Z tohto dôvodu ho nemožno považovať za nesúladne s čl. 48 ods. 2 ústavy. Ustanovenie § 250ja ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) umožňuje pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, aby odvolací súd rozhodol o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom.

Najvyšší súd vo svojom vyjadrení ďalej odmietol záver, že napadnuté rozhodnutie treba považovať za neodôvodnené a arbitrárne. V konaní o prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy sa v zásade nevykonáva dokazovanie a odôvodnenie rozhodnutia nie je dopĺňané o nové skutočnosti, ale sa iba preskúmavajú zistenia správnych orgánov a vykonaná právna kvalifikácia. Pokiaľ ich správne orgány uskutočnili správne a riadne odôvodnili a všeobecné súdy sa s ich závermi stotožnili, nie je už v odôvodňovaní rozhodnutí priestor na nové formulovanie záverov. V danom prípade tvrdenia sťažovateľky neboli dostatočne určité na to, aby boli argumentačne spochybňované iným spôsobom, ako to už urobil druhostupňový administratívny orgán. Vo vzťahu k samotnému posúdeniu veci predseda najvyššieho súdu v podstate poukázal na to, že sťažovateľka nepreukázala existenciu zdaniteľného plnenia.

Sťažovateľka vo vyjadrení z 27. októbra 2008 k stanovisku najvyššieho súdu neuviedla žiadne nové skutočnosti.

III.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, pričom skúma, či dôvody uvedené v ustanovení § 25 ods. 2 tohto zákona nebránia prijatiu návrhu na ďalšie konanie.

Ústavný súd vo svojej ustálenej judikatúre konštatuje, že zásadne nie je oprávnený preskúmavať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmavať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol, alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (napr. I. ÚS 17/01). Predmetom kontroly zo strany ústavného súdu môžu byť skutkové a právne závery všeobecného súdu len z hľadiska prípadného porušenia základného práva alebo slobody. K porušeniu práva na súdnu ochranu by v tejto súvislosti došlo predovšetkým vtedy, ak by rozhodnutie všeobecného súdu bolo arbitrárne, a teda prejavom zjavnej svojvôle pri výklade a aplikácii právnej normy, ak by výrok rozhodnutia nebol v súlade s priebehom konania alebo ak by rozhodnutie nebolo dostatočne odôvodnené (napr. IV. ÚS 102/08).

Sťažovateľka v danej veci namietala porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Pre úplnosť ústavný súd konštatuje, že sťažovateľka v petite sťažnosti síce navrhla vysloviť aj porušenie čl. 47 ods. 3 ústavy, dôvody porušenia zásady rovnosti účastníkov súdneho konania avšak ďalej v texte sťažnosti žiadnym spôsobom nešpecifikuje.

III.A K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov a náležitému odôvodneniu rozhodnutia

Ako ústavný súd zdôrazňuje vo svojej ustálenej judikatúre, súčasťou práva na súdnu ochranu je aj povinnosť všeobecného súdu presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutia náležite odôvodniť. Táto povinnosť slúži vylúčeniu svojvôle pri rozhodovaní. Na úrovni zákona nachádzajú uvedené princípy svoj výraz v § 132 a § 157 OSP (porov. I. ÚS 243/07, III. ÚS 332/09). Podľa § 157 ods. 2 OSP musí z odôvodnenia súdneho rozhodnutia vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. Dôkazy nestačí len vykonať, ale treba ich tiež náležite vyhodnotiť, čiže posúdiť ich vierohodnosť a relevantnosť záväzného vyriešenia sporu. Súdny pritom v občianskom súdnom procese uplatňujú zásadu

voľného hodnotenia dôkazov, ktorá je vyjadrená v § 132 OSP, podľa ktorého súd hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti.

Argumentácia najvyššieho súdu obsiahnutá v namietanom rozsudku sa týkala v prvom rade hmotnoprávneho vyhodnotenia záverov daňových orgánov, pričom práve proti týmto smerovala sťažovateľkina námietka nenáležitého odôvodnenia. Najvyšší súd stručne zhrnul fakty vyplývajúce z predmetného dodatočného platobného výmeru, pričom sa stotožnil s právnym záverom, že sťažovateľka dostatočne nepreukázala uskutočnenie predmetných zdaniteľných plnení a že ani jedna zmluva nešpecifikuje, akým spôsobom bola zrealizovaná preprava železného šrotu, teda predmetu zdaniteľného plnenia. Daňový subjekt tak podľa odvolacieho súdu nepotvrdil predloženými zmluvami uskutočnenie predmetných zdaniteľných plnení.

Odpoveď na otázku, či odôvodnenie súdneho rozhodnutia možno považovať z ústavnoprávneho hľadiska za náležité, nezávisí na jeho rozsahu, ale predovšetkým na tom, do akej miery sa v ňom súd vysporiadal s relevantnou argumentáciou a dôkazmi, ktoré v danej veci navrhujú účastníci konania. Ústavný súd opakovane konštatoval, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového i odvolacieho), ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04, III. ÚS 264/08).

V tejto súvislosti treba uviesť, že závery daňových orgánov boli postavené na tom, že sťažovateľka mala vo vzťahu k preukázaniu predmetného zdaniteľného plnenia dôkaznú povinnosť. Uvedené východisko, s ktorým sa vo svojej recentnej judikatúre vo všeobecnosti stotožnil i ústavný súd (III. ÚS 401/09), sťažovateľka nespochybňovala. Jej námietka smerovala proti záveru o nepreukázaní zdaniteľného plnenia. Podľa názoru najvyššieho súdu sa daňové orgány vo svojich rozhodnutiach podrobne vysporiadali so sťažovateľkou

predloženými dôkazmi, teda i označenými obchodnými zmluvami, ako aj čestným vyhlásením P. M. Sťažovateľka v podaniach k oboj súdnym inštanciam síce takéto vyhodnotenie spochybňuje, obmedzuje sa však len na výroky o nesprávnosti predmetných právnych záverov či na tvrdenia, že určitá vec bola „jednoznačne preukázaná“, a žiadnym spôsobom nevyvracia dôvody, na základe ktorých nemohli daňové orgány považovať uvedené dôkazy za preukazujúce zdaniteľné plnenie.

Za týchto okolností je stručné zhrnutie zistených skutočností a základných hmotnoprávnych východísk na posúdenie veci možné v danej veci považovať za dostatočné a názor sťažovateľky, že v dôsledku nedostatočného odôvodnenia došlo k porušeniu jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru, treba považovať za zjavne neopodstatnený.

III.B K namietanému porušeniu základného práva na prerokovanie veci v prítomnosti sťažovateľky a základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy

Sťažovateľka vo svojej sťažnosti uviedla, že najvyšší súd neprihliadol na vadu konania, že v danej veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím jej malo byť znemožnené preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane, ako to vyplýva z ustanovenia § 2 ods. 1, 2 a 8 a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Poukázala na ustanovenia § 1a písm. d) a § 15 ods. 1 prvej vety uvedeného zákona, z ktorých podľa nej vyplýva, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o hmotných právach a povinnostiach daňových subjektov. Z § 44 ods. 1 uvedeného zákona je zrejmé, že ukončením daňovej kontroly začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej. Sťažovateľka mala mať preto možnosť využiť v tomto konaní všetky svoje zákonom priznané práva a malo byť vykonané dokazovanie podľa § 29 uvedeného zákona. Za vyrubovacie konanie však nemožno považovať jediný úkon správcu dane, ktorým bolo vydanie dodatočného platobného výmeru. K tomu sťažovateľka dodala, že daňové riaditeľstvo rozhodlo o prvostupňovom rozhodnutí bez akejkoľvek jej účasti, čím

sa daňového konania vôbec nezúčastnila, a tak došlo k porušeniu jej základných procesných práv.

Najvyšší súd k uvedeným procesným námietkam v namietanom rozsudku uviedol, že *„vo vyrubovacom konaní správca dane hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane (§ 44 ods. 1, 4 zákona č. 511/1992 Zb... Vo vyrubovacom konaní nedochádza k formálnemu vykonaniu dôkazov, už vykonaných v rámci daňovej kontroly za účasti daňového subjektu. Výsledkom vyrubovacieho konania je správna úvaha správcu dane ako dôsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v dodatočnom platobnom výmere. Týmto odvolací súd nevyklučuje možnosť vykonať i vo vyrubovacom konaní dôkazy, ale zdôrazňuje, že ide predovšetkým o štádium hodnotenia dôkazov z daňovej kontroly. Odvolací súd v tomto konaní poukazuje na podrobné odôvodnenie dodatočného platobného výmeru, z ktorého vyplýva, že správca dane hodnotenie skutkového stavu a dôkazov uskutočnil.“*

Namietaný zásah do základného práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy sťažovateľka odôvodňuje postupom daňových orgánov, ktorý samotný však nie je predmetom prieskumu zo strany ústavného súdu. Predmetom posúdenia ústavného súdu je len otázka, či sa najvyšší súd dostatočne vysporiadal s namietaným porušením tohto práva v prvostupňovom a odvolacom daňovom konaní a či sa nedopustil takého výkladu príslušných procesných predpisov, ktorý by viedol k porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 48 ods. 2 ústavy.

Na základe citovanej časti odôvodnenia namietaného rozsudku možno zhrnúť, že najvyšší súd dospel k právnenému záveru, že vo vyrubovacom konaní, ktoré nasleduje po ukončení daňovej kontroly, nie je správca dane povinný opakovane vykonať úkony smerujúce k objasneniu pravdivosti údajov uvedených v daňovom priznaní či hlásení uvedenom správcom dane, pokiaľ tieto už boli vykonané v rámci daňovej kontroly. Naopak, môže priamo rozhodnúť na základe protokolu o daňovej kontrole.

Ústavný súd pripomína, že vo svojej judikatúre už zaujal stanovisko k otázke porušenia čl. 48 ods. 2 ústavy v dôsledku toho, že po ukončení daňovej kontroly sa správca dane vo vyrubovacom konaní obmedzil len na samotné rozhodnutie dodatočným platobným výmerom. Dospel pritom k názoru, že orgán verejnej moci by sa dopustil takéhoto porušenia, ak by objektívne znemožnil účastníkovi konania využiť *„jeho oprávnenia byť prítomný pri prerokovaní veci..., predložiť argumentáciu na podporu svojich stanovísk, vznášať námietky a návrhy, navrhovať a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení, vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, klásť svedkom otázky, využívať právnu pomoc v konaní, alebo uplatniť opravné prostriedky, a z hľadiska konania ako celku by tým postavil niektorého z účastníkov do podstatne nevýhodnejšej pozície. Pokiaľ však procesný postup orgánu verejnej moci objektívne poskytol účastníkovi konania priestor uplatniť tieto procesné práva, no ten ich bez dôvodu hodného osobného zreteľa nevyužil..., nemožno dospieť k záveru“*, že došlo k porušeniu uvedeného základného práva (III. ÚS 153/07). Z citovaného nálezu vyplýva, že v odvolacom konaní možno v správnom konaní dosiahnuť nápravy prípadného procesného pochybenia daňového úradu v prvostupňovom konaní, teda prípadný zásah je nevyhnutné vnímať prizmou celého daňového konania, nielen konania pred určitou inštanciou.

Ústavný súd nemá ani v tomto prípade dôvod odchyliť sa od uvedeného právneho záveru. Z hľadiska okolností danej veci bolo rozhodujúce, že sťažovateľka mala možnosť uplatniť svoje procesné práva už v rámci priebehu daňovej kontroly (porov. § 15 ods. 5 a 6 zákona č. 511/1992 Zb.) a taktiež v plnom rozsahu v odvolacom konaní, pričom túto možnosť súčasne využila okrem iného predložením spomínaného písomného čestného vyhlásenia P. M. Pre posúdenie namietaného porušenia čl. 48 ods. 2 ústavy tak nebolo rozhodujúce, či bol daňovým úradom vytvorený priestor na výkon procesných práv sťažovateľky vo vyrubovacom konaní po ukončení daňovej kontroly, ale či bol vytvorený v rámci daňového konania ako takého. Táto skutočnosť neznamena, že by daňový orgán v prvostupňovom konaní mohol v prípade daňovej kontroly ignorovať zákonný postup a spoľahnúť sa, že prípadné nedostatky jeho konania budú odstránené v odvolacom konaní pred daňovým riaditeľstvom. Vyrubovacie konanie v takomto prípade je však nutné vnímať v kontexte uskutočnenej daňovej kontroly a k nej sa vzťahujúcich procesných garancií.

Medzi tieto garancie patrí napríklad právo predkladať dôkazy alebo klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní v rámci daňovej kontroly podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. I keď daňovú kontrolu nemožno považovať za samostatnú fázu daňového konania, ale len za úkon správcu dane (I. ÚS 238/06), nemožno prehliadnuť, že plní obdobnú funkciu ako vytýkacie konanie v rámci vyrubovacieho konania a poskytuje k tomu daňovému subjektu obdobný rozsah práv a povinností. Podobnosť medzi daňovou kontrolou a vytýkacím konaním ilustruje i povinnosť vydať platobný alebo dodatočný platobný výmer do 15 dní od skončenia daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., ktorá vlastne vylučuje poskytnutie primeranej lehoty (minimálne však 15 dní) na vyjadrenie sa k pochybnostiam o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti daňového priznania vo vytýkacom konaní podľa § 41 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., a tým i štandardný priebeh vyrubovacieho konania.

Ústavný súd napokon odmietol i námietky sťažovateľky smerujúce k tomu, že daňové riaditeľstvo rozhodlo bez jej účasti, t. j., že sa podľa jej tvrdenia vlastne sťažovateľka daňového konania vôbec nezúčastnila. Ústavný súd rešpektuje názor, že porušenie základného práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy nemožno redukovať na otázku ústneho pojednávania či inej účasti v konaní pred odvolacím orgánom v daňovom konaní, ktorých nevyhnutnosť z tohto práva ani neplynie. Možno len pripomenúť, že sťažovateľka bola už v rámci daňovej kontroly opakovane predvolaná na daňové konanie a vyzvaná na predloženie dôkazov, ktoré by umožnili objasniť sporné skutočnosti. Konateľ sťažovateľky sa taktiež dvakrát zúčastnil ústneho pojednávania u správcu dane. Sťažovateľka preto mala dostatočný priestor na to, aby už v rámci daňovej kontroly uviedla všetky rozhodné skutočnosti a navrhla vykonať dôkazy, ktoré by podporili skutkový záver o uskutočnení zdaniteľného plnenia. Tento priestor mala pritom taktiež v odvolacom konaní pred daňovým riaditeľstvom, a to predovšetkým v rámci samotného odvolania.

Na základe uvedeného preto ústavný súd dospel aj v prípade namietaného porušenia základného práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy k záveru, že sťažnosť je v tejto časti zjavne neopodstatnená. Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ju preto odmietol.

III.C K namietanému porušeniu základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy postupom najvyššieho súdu v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 23/2007 a jeho rozsudkom zo 14. februára 2008

Ako už bolo uvedené, sťažovateľka v petite sťažnosti síce navrhla vysloviť aj porušenie čl. 47 ods. 3 ústavy, ale dôvody porušenia zásady rovnosti účastníkov súdneho konania ďalej v texte sťažnosti žiadnym spôsobom nešpecifikovala.

Podľa § 50 ods. 1 písm. a) zákona o ústavnom súde sťažnosť okrem všeobecných náležitostí uvedených v § 20 musí obsahovať označenie, ktoré základné práva alebo slobody sa podľa tvrdenia sťažovateľa porušili, pričom je potrebné ich konkretizovať nielen správnym označením článkov ústavy alebo inej medzinárodnej zmluvy, ale aj skutkovými okolnosťami.

Sťažovateľka zastúpená advokátom nijako neodôvodnila namietané porušenie základného práva podľa čl. 47 ods. 3 ústavy. Keďže predmetná sťažnosť v tejto časti neobsahuje kvalifikované odôvodnenie, nespĺňa ani podstatnú zákonom predpísanú náležitosť ustanovenú v § 20 ods. 1 zákona o ústavnom súde, čo zakladá dôvod na jej odmietnutie v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí, a preto ju ústavný súd z uvedeného dôvodu odmietol.

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

V Košiciach 30. septembra 2010