



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

# NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

III. ÚS 153/07-35

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 18. októbra 2007 v senáte zloženom z predsedu Jána Auxta a zo sudcov Ľubomíra Dobríka a Rudolfa Tkáčika prerokoval sťažnosť spoločnosti B. s. r. o., R., zastúpenej advokátom JUDr. B. N., B., pre namietané porušenie základných práv zaručených 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. 1 Sž-o-KS 216/04, ako aj jeho rozsudkom v uvedenej veci z 13. septembra 2005, a takto

## **r o z h o d o l :**

1. Základné právo spoločnosti B., s. r. o., podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.1 Sž-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005 p o r u š e n é b o l o .

2. Zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 SŽ-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005 a vec vracia Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť trovy právneho zastúpenia spoločnosti B., s. r. o., v sume 6 888 Sk (slovom šesťtisícosemstoosemdesiatosem slovenských korún) na účet jej právneho zástupcu advokáta JUDr. B. N., B., do 15 dní od právoplatnosti tohto nálezu.

4. Sťažnosti spoločnosti B., s. r. o., vo zvyšnej časti nevyhovuje.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) uznesením č. k. III. ÚS 153/07-22 z 29. mája 2007 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“) na konanie sťažnosť obchodnej spoločnosti B., s. r. o., R. (ďalej len „sťažovateľka“), z 31. augusta 2006, ktorou namietala porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), porušenie základného práva na rovnosť v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, porušenie základného práva na prerokovanie veci v jej prítomnosti podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa 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. 1 SŽ-o-KS 216/04, ako aj jeho rozsudkom v uvedenej veci z 13. septembra 2005.

Z obsahu sťažnosti a k nej pripojených príloh (najmä na vec sa vzťahujúcich podaní a rozhodnutí) vyplýva, že Daňový úrad R. (ďalej len „daňový úrad“) vykonal

u sťažovateľky daňovú kontrolu, o výsledkoch ktorej vyhotovil 25. marca 2002 písomný protokol. Na základe týchto výsledkov vyrubil dodatočným platobným výmerom sp. zn. 661/2200/26721/02/Pt-E/41 zo 16. apríla 2002 sťažovateľke daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 224 985 Sk za zdaňovacie obdobie január 1999 a máj 1999. V nadväznosti na to rozhodol platobnými výmery sp. zn. 661/2200/26723/02/Pt-F/21 zo 16. apríla 2002 a sp. zn. 661/2200/26724/02/Pt-F/22 zo 16. apríla 2002 o zvýšení dane vo výške 50 % dodatočne zistenej daňovej povinnosti sťažovateľky (v sume 20 027 Sk za zdaňovacie obdobie január 1999 a v sume 92 466 Sk za zdaňovacie obdobie máj 1999). Daňový úrad neuznal sťažovateľke uplatnený nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v súvislosti s výkopovými prácami, ktoré pre ňu mali byť vykonané A. S. a podnikateľským subjektom R. K. - T., N., dokladovanými daňovými dokladmi (faktúrami č. 37/99 z 29. januára 1999, č. 138/99 z 26. mája 1999 a č. 161/99 z 28. mája 1999). Daňový úrad odôvodnil svoje rozhodnutia tým, že uvedené zdaniteľné plnenia, ktorých prijatie sťažovateľka deklarovala a na základe ktorých uplatnila vrátenie nadmerného odpočtu DPH, neboli uskutočnené subjektmi, ktoré tieto práce podľa účtovných dokladov predložených sťažovateľkou fakturovali. Daňový úrad konštatoval, že sťažovateľka nepreukázala prijatie zdaniteľného plnenia od platiteľa DPH, v dôsledku čoho u nej v daných prípadoch neboli splnené predpoklady pre odpočítanie DPH v zmysle § 20 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

Proti uvedeným rozhodnutiam podala sťažovateľka 30. apríla 2002 odvolania. Daňové riaditeľstvo S. (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) ako odvolací orgán potvrdilo prvostupňové rozhodnutia daňového úradu rozhodnutiami sp. zn. V/256/6031/2003/Kub, sp. zn. V/256/6032/2003/Kub a sp. zn. V/256/6033/2003/Kub z 23. júla 2003.

Sťažovateľka sa žalobou z 8. októbra 2003 domáhala preskúmania zákonnosti označených rozhodnutí daňového riaditeľstva z 23. júla 2003, ako aj preskúmania zákonnosti postupu daňových orgánov, ktorý predchádzal ich vydaniu, správnym súdom podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“). Žiadala zrušenie týchto rozhodnutí, ako aj zrušenie prvostupňových rozhodnutí daňového úradu a vrátenie veci

správneho orgánu na ďalšie konanie. Krajský súd Žilina (ďalej len „krajský súd“) svojím rozsudkom č. k. 25 S 4/03-80 z 11. júna 2004 žalobu zamietol.

Sťažovateľka podala proti tomuto rozsudku krajského súdu odvolanie. Najvyšší súd však rozsudkom sp. zn. 1 Sž-o-KS 216/2004 z 13. septembra 2005 napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

Sťažovateľka namieta porušenie svojich základných práv, ako aj práv zaručených v dohovore arbitrárnosťou rozsudku najvyššieho súdu z 13. septembra 2005, ktorý sa podľa nej nevysporiadal s jej argumentáciou a námietkami vznesenými v konaní, a neposkytol jej ústavne konformným spôsobom ochranu pred dôsledkami nezákonného postupu daňových orgánov pred ich nezákonnými rozhodnutiami a následne pred nezákonným rozsudkom krajského súdu.

V konaní vedenom ústavným súdom sťažovateľka prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu uviedla: *«Žalovaný DR S. svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že sme nepreukázali uskutočnenie zdaniteľného plnenia a tak nám nevzniklo právo na odpočet DPH na vstupe a preto sme povinní uhradiť rozdiel dane a zvýšenie dane za zdaňovacie obdobia január až máj 1999.*

*Proti týmto rozhodnutiam žalovaného sme podali žalobu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 8. októbra 2003, v ktorej sme namietali nezákonnosť rozhodnutia žalovaného z toho dôvodu, že nevykonal dôkazy na riadne zistenie skutkového stavu, pretože žalovaným uvádzané dôkazy boli rozporné. Namietali sme tiež, že daňové orgány v dôvodoch svojich rozhodnutí vôbec neuviedli dôkazy jednoznačne svedčiace v náš prospech (písomné čestné vyhlásenia subdodávateľov a to vtedajšieho predsedu D. S. Ing. R. O., R. K. - T., M. F. a J. A.) a tieto dôkazy vôbec nevyhodnotili a nezohľadnili. Navyiac sme namietali, že dôkazy uvádzané žalovaným v náš neprospech boli získané v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi a tak na ne vôbec nebolo možné prihliadať (§ 29 ods. 4 Zák. č. 511/1992 Zb.). Z týchto dôvodov sme žiadali napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušiť.*

*Krajský súd našu žalobu zamietol s odôvodnením, že sme nepreukázali, že fakturované práce boli aj skutočne vykonané subjektami, ktoré tieto práce fakturovali, teda, že došlo k zdaniteľnému plneniu a preto odpočet dane bol vykonaný v rozpore s ust. § 20 zákona o DPH, pričom vychádzal z dôkazov, (podobne ako daňové orgány), ktoré boli vykonané bez akejkoľvek našej vedomosti. Išlo o svedecké výpovede, ktorých obsah bol vyhodnotený v náš neprospech. Pravdivosť týchto výpovedí sme spochybnili predložením listinných dôkazov - čestných vyhlásení, ktoré boli opačného obsahu než dôkazy zistené daňovými orgánmi.*

*Proti tomuto rozsudku krajského súdu sme podali odvolanie zo dňa 31. augusta 2004. Namietali sme znovu, že krajský súd zohľadnil v náš neprospech dôkazy, ktoré boli vykonané bez akejkoľvek našej vedomosti, teda v rozpore so všeobecne záväznými právnymi normami a na také nebolo možné vôbec prihliadať. Poukázali sme na nelogické a účelové hodnotenie dôkazov v rozpore s ich obsahom v náš neprospech. Taktiež sme namietali nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov. Všetky tieto procesné pochybenia a nesprávne postupy mali za následok nesprávnosť rozhodnutia vo veci samej.*

*Najvyšší súd SR potvrdil rozsudok krajského súdu a v podstate sa stotožnil s dôvodmi daňových orgánov i krajského súdu. V dôvodoch svojho rozsudku sa s našimi námietkami buď vôbec nevysporiadal, alebo sa vysporiadal v rozpore s ich skutočným obsahom, alebo sa s nimi vysporiadal len formálne.*

*V dôvodoch rozsudku Najvyššieho súdu SR, tak ako v rozsudku krajského súdu a v rozhodnutiach daňových orgánov, vôbec nie je ani zmienka o našej námietke, že dôkazy z ktorých sa pri rozhodovaní vychádzalo, nebolo možné použiť, pretože boli vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi normami.*

*Napadnutý rozsudok je teda svojvoľný a arbitrárny, bez uvedenia akýchkoľvek dôvodov.*

*(...)*

*Ak sa Najvyšší súd SR, (ako aj krajský súd a daňové orgány obidvoch stupňov), vôbec nezaoberal našou námietkou, že dôkazy z ktorých, ako rozhodujúcich, sa pri rozhodovaní vychádzalo, boli vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi a teda na ne nebolo možné prihliadať, došlo k porušeniu ust. čl. 12 ods. 1, čl. 13*

ods. 4 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Tým je porušená aj zásada spravodlivosti súdneho konania a tým je porušené ust. čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.

Právo na spravodlivý proces je zabezpečené aj procesnými zárukami, medzi ktoré patrí i právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré vyžaduje, aby rozhodnutie bolo náležité odôvodnené tak, aby na každý argument strany bola daná podrobná odpoveď. Najvyšší súd SR sa v napadnutom rozhodnutí len formálne vysporiadal s našimi námietkami bez toho, aby jeho dôvody uvedené v rozhodnutí mali oporu v skutkovom stave a v konkrétnom právnom ustanovení (...) nestačí, keď Najvyšší súd SR v odôvodnení uvedie, že „Tvrdenie žalobcu o porušení § 2 ods. 1, 3, 4 Zákona o správe daní a poplatkov ako aj čl. 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky sú podľa názoru odvolacieho súdu nedôvodné a neopodstatnené“, ale musí uviesť dôvody reálne zodpovedajúce skutočnému obsahu administratívneho spisu, zohľadňujúc konkrétne ustanovenie právnej normy. Najvyšší súd vyhodnotil len niektoré dôkazy a v úplnom rozpore s ich skutočným obsahom a v rozpore v ich vzájomnej súvislosti, čím došlo k hrubému porušeniu základných princípov spravodlivého procesu.

Naviac, Najvyšší súd neprihliadal na vady daňového konania, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia podľa § 250i ods. 3 O. s. p. napriek tomu, že na takéto vady bol povinný prihliadať z úradnej povinnosti a túto skutočnosť sme v odvolaní namietali (...). O tejto námietke v dôvodoch rozsudku Najvyššieho súdu SR niet ani zmienky.

Takouto vadou je skutočnosť, že v tejto veci neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím nám teda bola znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane tak, ako to vyplýva z ust. § 2 ods. 1, 2 a 8 a § 29 ods. 8 Zák. č. 511/1992 Zb., v ktorých je stanovená tzv. preukazná povinnosť daňových subjektov.

Podľa § 1a písm. d) cit. zák. je daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Podľa § 15 ods. 1 prvá veta cit. zák... daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane, alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

*Z citovaných ustanovení je zrejmé, že daňová kontrola nie je daňovým konaním, keďže sa v nej nerozhoduje o hmotnoprávných právach a povinnostiach daňových subjektov. Keď v tejto veci došlo podľa § 15 ods. 3 cit. zák. k ukončeniu daňovej kontroly dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole nám, ako kontrolovanému daňovému subjektu, týmto dňom sa začalo vyrubovacie konanie (§ 44 cit. zák.). Z ust. § 44 ods. 1 je zrejmé, že ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 13) začalo vyrubovacie konanie, teda postup pred vydaním rozhodnutia vo veci samej. V tomto konaní nám teda malo byť umožnené využiť a použiť všetky nám zákonom priznané práva a malo byť vykonané najmä dokazovanie podľa § 29 cit. zák., už vzhľadom nato, že sme namietali závery uvedené v protokole o kontrole nadmerného odpočtu DPH. Za daňové-vyrubovacie prvostupňové konanie, nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia.*

*Naviac, ak Daňové riaditeľstvo S. rozhodlo o našom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu bez akejkoľvek našej účasti, tým sme sa vlastne daňového konania, tak prvostupňového ako i odvolacieho vôbec nezúčastnili, čím nám boli odňaté naše základné procesné práva a to právo na postup zachovávajúci práva a zákonom chránené záujmy zo strany daňových orgánov podľa § 2 ods. 1 Zák. č. 511/1992 Zb. a právo na úzku súčinnosť podľa § 2 ods. 2 a 8 cit. zák. Týmto postupom nám bolo prakticky znemožnené splniť si svoju povinnosť na preukázanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie a vyrubenie dane, ako to určuje § 29 ods. 8 cit. zák., čím nám bolo odňaté nielen zákonné, ale i ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom (taktiež § 2 ods. 1, 2 a 8 cit. zák.).*

*(...) rozsudok Najvyššieho súdu mal obsahovať v odôvodnení dostatočné a relevantné dôvody, na základe ktorých bolo rozhodnuté.*

*Dostatočnosť a relevantnosť týchto dôvodov sa musí týkať nielen toho, z akých úvah Najvyšší súd vychádzal, keď uzavrel, že sme nepreukázali uskutočnenie prác našimi subdodávateľmi, pričom sa mal zaoberať všetkými vykonanými dôkazmi v súlade s ich skutočným obsahom.*

*Podľa nášho názoru sa uvedenými ustanoveniami Najvyšší súd SR vo veci dostatočne neriadil, v dôsledku čoho napadnutým rozhodnutím Najvyšší súd porušil naše základné*

*právo na súdnu ochranu a spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 2 ústavy a právo podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.*

*(...) Dôkazy a spôsob ich vykonania protiprávnym spôsobom, ktorých zákonnosť namietame, sú predovšetkým výsluchy svedkov, uskutočnených prostredníctvom dožiadaných správcov dane (Ing. O., p. K. a p. Abrahám), ktorí údajne nepotvrdili vykonanie prác, o vykonaní ktorých sme vôbec neboli informovaní a teda nemohli sme im klásť otázky, vyjadrovať sa k spôsobu a postupu ich vykonania, čím nám boli odňaté základné procesné práva účastníka daňového konania a to právo na úzku súčinnosť a spoluprácu a zákonný postup, určené v ust. § 2 ods. 1, 2 a 8, § 15 ods. 5 písm. d) a § 29 ods. 4 Zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení zmien a doplnkov. Tým bolo porušené i naše ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR.*

*Naviac pravdivosť a objektivitu týchto dôkazov namietame a predložili sme dôkazy, ktoré sú dôkazmi opačnými (čestné vyhlásenia Ing. O., K., A. a svedecké výpovede Z. N., J. Ž. a Ing. V.). Tieto priame dôkazy preukazujú pravdivosť našich tvrdení o uskutočnení prác našimi dodávateľmi.*

*Tieto zásadné rozpory v dôkazoch ponechal Najvyšší súd SR bez povšimnutia, čím nebol zistený skutkový stav veci takých skutočností, ktoré sú rozhodujúce pre právne posúdenie tejto veci.*

*Žiadny súd a ani správny orgán nemôže bez toho, aby nepoškodil riadny výkon spravodlivosti, brať do úvahy dôkaz získaný nezákonným spôsobom, t. j. vykonaným v rozpore s čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, alebo neprihliadať na dôkazy, ktoré majú zásadný význam pre právne posúdenie veci. Ak súd takto postupoval porušil naše ústavné právo podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.*

*(...) Napadnutý rozsudok Najvyššieho súdu SR bol doručený nášmu právnenému zástupcovi dňa 3. júla 2006. Lehota na podanie sťažnosti teda uplynie 4. septembra 2006.»*

Na základe uvedenej argumentácie sťažovateľka prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu žiadala, aby ústavný súd nálezom rozhodol:

*„1. Základné právo spoločnosti B., s. r. o. na súdnu ochranu a spravodlivý súdny proces podľa čl. 46. ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a právo na spravodlivé*

*súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru konaním a rozsudkom Najvyššieho súdu SR pod č. k. 1 Sž-o-KS 216/2004 zo dňa 13. septembra 2005 bolo porušené.*

*2. Ústavný súd SR zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 1 Sž-o-KS 216/2004 zo dňa 13. septembra 2005.*

*3. Najvyšší súd SR je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy konania 9 894,-Sk (...) a zaplatiť ich advokátovi do 3 dní od doručenia rozhodnutia.“*

V podaní z 10. septembra 2007 doručenom ústavnému súdu 13. septembra 2007 sťažovateľka prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu oznámila, že súhlasí s upustením od verejného ústneho pojednávania vo veci samej.

Na základe výzvy ústavného súdu sa k sťažnosti vyjadril predseda najvyššieho súdu, ktorý vo svojom stanovisku z 9. augusta 2007 okrem iného uviedol: *„V preskúvaných veciach boli platobné výmery vydané na základe výsledkov daňovej kontroly zameranej na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty vykonanej u žalobcu. V daňovom konaní bol náležité a dôsledne zistený skutkový stav. Žalobca bol v administratívnom konaní zastúpený daňovým poradcom JUDr. J. H., ktorý sa zúčastnil výsluchov svedkov, kládol im otázky a mal možnosť navrhnúť ďalšie dôkazy. Nie je pravdivé tvrdenie sťažovateľa, že mu bola odňatá možnosť chrániť svoje záujmy v daňovom konaní.*

*V prieskumnom súdnom konaní mal žalobca (sťažovateľ) v súlade so zákonom umožnené všetkými zákonnými prostriedkami konať pred súdom a účinne chrániť svoje záujmy. Toto právo využil. Skutočnosť, že nebol v konaní úspešný, však neznamená, že bolo porušené jeho právo na súdnu ochranu a spravodlivý súdny proces (čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR) a právo na spravodlivé súdne konanie (čl. 6 ods. 1 Dohovoru).*

*Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v predmetnej veci nie sú splnené podmienky pre konanie a rozhodovanie Ústavného súdu Slovenskej republiky ustanovené v čl. 127 ods. 1 Ústavy SR. Sťažovateľom tvrdené a namietané porušenie jeho základných práv a slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodných zmlúv bolo predmetom konania a rozhodovania tak Krajského súdu*

*v Žiline, ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, teda iného súdu ako Ústavného súdu Slovenskej republiky.*

*Navrhujem, aby Ústavný súd sťažnosť ako neopodstatnenú zamietol. Na ústnom pojednávaní netrváme.“*

Ústavný súd v zmysle § 30 ods. 2 zákona o ústavnom súde upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa so stanoviskami účastníkov konania, ako aj s obsahom súdneho spisu týkajúceho sa posudzovaného konania dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci. V dôsledku toho senát ústavného súdu sťažnosť prerokoval na svojom zasadnutí bez prítomnosti účastníkov, ich zástupcov a verejnosti, len na základe predložených listín a obsahu dotknutých spisov.

## II.

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

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

Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní. Podľa čl. 47 ods. 2 ústavy každý má právo na právnu pomoc v konaní pred súdmi, inými štátnymi orgánmi alebo orgánmi verejnej správy od začiatku konania, a to za podmienok ustanovených zákonom.

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

Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety 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.

2. Sťažovateľka namietala porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru napádaným rozsudkom najvyššieho súdu z 13. septembra 2005 tvrdiac, že najvyšší súd sa nevysporiadal s jej argumentáciou v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku krajského súdu č. k. 25 S 4/2003-80 z 11. júna 2004. Argumentácia sťažovateľky sa týkala nezákonnosti procesného postupu daňových orgánov a nezákonnosti dôkazov, na ktorých boli založené ich závery, s ktorými sa krajský súd v rozsudku z 11. júna 2004 stotožnil a taktiež „účelového“ a „nelogického“ hodnotenia dôkazov v jej neprospech. Sťažovateľka výslovne namietala arbitrárnosť napádaného rozsudku najvyššieho súdu z 13. septembra 2005 v dôsledku absencie dostatočných a relevantných dôvodov, na ktorých má byť založené súdne rozhodnutie v zmysle čl. 46 ods.1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Podľa čl. 142 ods. 1 ústavy súdy rozhodujú v občianskoprávných a trestnoprávných veciach; súdy preskúmajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

Z uvedeného ústavného vymedzenia postavenia a kompetencií všeobecných súdov a ústavného súdu v Slovenskej republike vyplýva, že preskúmavanie zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosti rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, patrí v rozsahu ustanovenom zákonnými predpismi do právomoci všeobecných súdov. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných

prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať správnosť skutkových a právnych názorov všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu (obdobne napr. III. ÚS 78/07).

Do právomoci ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ústavy však patrí kontrola zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvozené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (mutatis mutandis I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, III. ÚS 271/05).

Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ods. 1 ústavy). Táto povinnosť všeobecných súdov, vzhľadom na ich postavenie ako primárnych ochrancov ústavnosti a vzhľadom na povinnosť Slovenskej republiky rešpektovať medzinárodne záväzky vyplývajúce z medzinárodných zmlúv o ochrane ľudských práv a základných slobôd (pozri napr. III. ÚS 79/02), zahŕňa zároveň požiadavku rešpektovania procesných garancií spravodlivého súdneho konania vyplývajúcich z čl. 47 ods. 3, z čl. 48 ods. 2 ústavy a z čl. 6 dohovoru v súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“).

Otázku, či konanie rešpektovalo princípy uvedené v čl. 6 ods. 1 dohovoru, posudzuje ESLP so zreteľom na „osobitné okolnosti prípadu“ posudzujúc konanie ako celok (napr. rozsudky A. M. proti Taliansku, 1999, Van Mechelen proti Holandsku, 1997, Solakov proti bývalej Juhoslovenskej republike Macedónsko, 2001). Súčasťou obsahu

základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (napr. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06).

V zmysle judikatúry ESLP je potrebné vykladať pojmy „trestné obvinenie“ a „práva alebo záväzky občianskej povahy“, vymedzujúce rozsah aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru, autonómne od ich definovania v zmysle vnútroštátneho právneho poriadku členských štátov dohovoru. Prihliadajúc na výklad a aplikáciu uvedených pojmov v judikatúre ESLP dospel ústavný súd k záveru o aplikovateľnosti ustanovenia čl. 6 ods. 1 dohovoru na daný prípad, keďže predmetom konania bolo súdne preskúmanie rozhodnutí ohľadne nezanedbateľného zvýšenia daňového zaťaženia a uloženie sankčnej povinnosti v podobe zvýšenia dane vo výške 50 % dodatočne zistenej daňovej povinnosti sťažovateľky (napr. rozsudok Bendenoun proti Francúzku, 1994).

3. V tomto kontexte považoval ústavný súd za relevantné, že daňový úrad založil svoje prvostupňové rozhodnutia zo 16. apríla 2002 na týchto dôvodoch: *„Daňový subjekt si uplatnil odpočet DPH na vstupe z došlej faktúry, ktorá vecne a časovo súvisela so zdaňovacím obdobím január 1999. Na základe preverovania vykonaného PZ S. bolo zistené, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia uvedeného na predmetnej faktúre nedošlo. O uvedenom zistení bol Daňový úrad R. informovaný listom O. v R. č. p. ORP-108/OKP-E-2001 zo dňa 12. 7. 2001.*

*Správca dane, DÚ R., požiadal v zmysle § 16 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov DÚ D. o prešetrenie uskutočnenia zdaniteľného plnenia uvedeného na predmetnej faktúre (dožiadanie č. j. 661/2200/15955/2002/Pt-N/4 zo dňa 4. 2. 2002). Daňový úrad D. šetrením zistil, že daňový subjekt, A. S., DIČ: (...) nevykonal zdaniteľné plnenie uvedené na predmetnej faktúre pre firmu B. s. r. o. R., a taktiež, že uvedenú faktúru nemá daňový subjekt v evidencii a platby za predmetnú faktúru nie sú zaevidované v pokladničnej knihe daňového subjektu A. S. Túto skutočnosť osoby oprávnené za daňový subjekt A. S., DIČ: (...), konať uviedli do zápisnice o miestnom zisťovaní č. j. 657/2200/16127/2002/Sul zo dňa 7. 3. 2002.*

*Na základe dožiadania vykonaného miestne príslušným daňovým úradom podľa hore uvedených skutočností bolo zistené, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia daňovým subjektom, ktorý predmetné faktúry vystavil, nedošlo.*

*(...)*

*Daňový subjekt si uplatnil odpočet DPH na vstupe z došlých faktúr, ktoré vecne a časovo súviseli so zdaňovacím obdobím máj 1999. Predmetom došlých faktúr bolo uskutočnenie výkopových a zasýpacích prác v obci Z. a v obci N. na základe zmlúv o dielo č. (...) bez dátumu uzavretia a zmluvy o dielo zo dňa (...) uzatvorenej medzi objednávateľom B. s. r. o. R. a zhotoviteľom T. - R. K., N., DIČ: (...). Správca dane, DÚ R., požiadal v zmysle § 16 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov DÚ N. o prešetrenie uskutočnenia zdaniteľného plnenia uvedeného na predmetnej faktúre (dožiadanie č. j. 661/2200/31169/01/Jo-N/20 zo dňa 21. 8. 2001). Daňový úrad N. šetrením zistil, že daňový subjekt, R. K., DIČ: (...) nevykonával žiadne zdaniteľné plnenie pre firmu B. s. r. o. R. Túto skutočnosť daňový subjekt R. K., DIČ: (...) uviedol do zápisníc o ústnom pojednávaní č. j. 643/240/26860/99 zo dňa 2. 6. 1999, 643/320/33337/00/Šle zo dňa 24. 1. 2002 a 643/320/5589/01/Šle zo dňa 5. 2. 2001.*

*Na základe dožiadania vykonaného miestne príslušným daňovým úradom podľa hore uvedených skutočností bolo zistené, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia daňovým subjektom, ktorý predmetné faktúry vystavil, nedošlo. “*

Sťažovateľka v odvolaniach proti rozhodnutiam daňového úradu prostredníctvom právneho zástupcu (daňového poradcu) namietala, že jej výdavky, na základe ktorých uplatnila nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, dokazujú listinné doklady, ktoré mal daňový úrad v rámci daňovej kontroly k dispozícii (zmluvy o dielo, súpis vykonaných prác a dodávok, účtovné a pokladničné doklady). Platba v hotovosti nebola v čase realizácie a prijatia predmetných plnení neštandardným postupom. Taktiež predložila čestné vyhlásenia bývalého predsedu A. S. - Ing. R. O. a podnikateľa R. K. o vykonaní výkopových prác. Sťažovateľka namietala, že daňový úrad procesne pochybil, pretože nerešpektoval „požiadavku, čo najúplnejšie zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane“. Porušenie § 2 ods. 1, 3 a 6 a § 29 ods. 2, 4 a 6 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave

územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vytýkala sťažovateľka daňovému úradu z dôvodu, že „*správca dane sa v napadnutom prvostupňovom rozhodnutí nevysporiadal s dôkazmi.*“ Na podporu svojich tvrdení navrhla (okrem označených listinných dôkazov) výsluch svedkov J. D. a Ing. J. V. V priebehu odvolacieho konania predložila sťažovateľka ako dôkaz znalecký posudok znalca v odbore ekonomika a podnikanie, odvetvie daňovníctvo, Ing. G. Š.

Daňové riaditeľstvo ako odvolací orgán považovalo za podstatné zistenia daňového úradu prostredníctvom dožiadaných daňových orgánov (Daňového úradu D. a Daňového úradu N.) podľa ktorých: „*Daňový úrad D. vykonal miestne zisťovanie u daňového subjektu A. S. 7. 3. 2002, z ktorého bola spísaná zápisnica č. 657/2200/16127/2002/Sul zo dňa 7. 3. 2002. Za daňový subjekt sa jednania zúčastnili Mgr. L. T. p. M. Zástupcovia, oprávnení za daňový subjekt konať, uviedli v zápisnici, že fa. č. 37/99 nie je v evidencii vyšlých faktúr, ani v knihe faktúr, v pokladničnej knihe platba za faktúru nie je a v evidencii nie sú ani pokladničné doklady.*“ Podľa odvolacieho orgánu: „*Z uvedeného vyplýva, že fa. č. 37/99 nebola vystavená daňovým subjektom A. S. a úhradu za uvedenú faktúru družstvo neobdržalo.*

(...)

Podľa vyjadrenia DÚ N. v odpovedi na dožiadanie list č. 643/2200/47099/01/Šle zo dňa 5. 9. 2001 *správca dane určil rozhodnutím z úradnej moci posledné zdaňovacie obdobie máj 1999. DÚ N. pri kontrole DPH zistil, že daňový subjekt nemá žiadnu účtovnú evidenciu, nekomunikuje so správcom dane. Daňový subjekt nikdy nemal žiadne výrobné stroje, mechanizmy, nevlastnil žiadne priestory (ani prenajaté), nemal žiadnych zamestnancov.*“ Podľa daňového riaditeľstva: „*Na základe týchto zistených skutočností odvolací orgán má za to, že predmetné výkopové a zásypové práce pre firmu B. s. r. o., neboli p. R. K. - T., N., vykonané.*“

Pokiaľ ide o listinné dôkazy, na ktoré poukazovala sťažovateľka, odvolací orgán uviedol, že nespochybňuje náležitosti a kompletnosť sťažovateľkou predložených účtovných a daňových dokladov z hľadiska požiadaviek stanovených zákonom č. 511/1992 Zb. (preto považovala za neopodstatnené predloženie znaleckého posudku

súdnej znalkyne k tejto otázke), no vzhľadom na už uvedené zistenia podľa jej záveru nezodpovedajú tieto doklady skutočnosti, t. j. fakturované práce neboli vykonané tými dodávateľmi, ktorí doklady vystavili. Na základe návrhov sťažovateľky boli v prítomnosti jej právneho zástupcu vypočutí vo veci viacerí svedkovia (J. D. - opakovane, Ing. J. V., J. Z., R. Č., Z. N., Ľ. Ž.), ktorí však podľa záverov daňového riaditeľstva „*vo svojich výpovediach nepotvrdili a ani neobjasnili, že predmetné zemné práce boli vykonané daňovými subjektami*“.

Na základe uvedených skutočností odvolací orgán s poukazom na § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. konštatoval, že sťažovateľka neuniesla v konaní dôkazné bremeno ohľadne vierohodnosti evidencií a záznamov vedených ňou ako daňovým subjektom a napadnuté prvostupňové rozhodnutia (platobné výmery daňového úradu zo 16. apríla 2002) potvrdil.

V žalobe z 8. októbra 2003 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňového riaditeľstva z 23. júla 2003 sťažovateľka zopakovala svoju argumentáciu uvedenú už v odvolaní ohľadne preukázania jej nárokov listinnými dokladmi, ktoré mal daňový úrad v rámci daňovej kontroly k dispozícii, a svedectvami J. D. a Ing. J. V. Argumentáciu rozšírila o poukázanie na tie časti výpovedí vypočutých svedkov (J. D., Ing. J. V., J. Z., R. Č., Z. N. a Ľ. Ž.), ktoré podľa jej názoru taktiež svedčili v prospech záveru, že výkopové práce boli realizované A. S. a podnikateľom R. K. - T., N. Rozsah námietok v porovnaní s odvolaním sťažovateľka nezmenila. Opätovne namietala, že daňové orgány si nespĺnili zákonnú povinnosť zistiť skutkový stav čo najúplnejšie a nevysporiadali sa s dôkazmi svedčiacimi v jej prospech. Na pojednávaní vedenom krajským súdom 21. júna 2004 právna zástupkyňa sťažovateľky v tejto súvislosti uviedla: „*tak ako už bolo uvedené referujúcim sudcom, správny orgán sa opiera o tú skutočnosť, že druhé zmluvné strany vo vzťahu k žalobcovi si nespĺnili svoju zákonnú povinnosť, že tieto doklady, o ktoré sa opiera žalobca, nemajú uvedené vo svojom účtovníctve. Máme za to, že nesplnenie si povinnosti jednej zmluvnej strany nezakladá porušenie zákonnej povinnosti druhej zmluvnej strany, v tomto prípade žalobcu (...) Máme za to, že rozhodnutia boli vydané v rozpore so zásadami daňového konania. Neboli vzaté v úvahu všetky dôkazy predkladané daňovým subjektom*

*a máme za to, že správny orgán mal prihliadnuť na všetky tieto skutočnosti, ktoré boli v daňovom konaní uvádzané.*“ Právna zástupkyňa sťažovateľky nemala návrhy na doplnenie dokazovania.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku č. k. 25 S 4/03-80 z 11. júna 2004, ktorým žalobu zamietol, okrem iného uviedol: *„Žalobca v konaní pred správnymi orgánmi v žalobe a ani pred krajským súdom neprodukoval iné dôkazy, ktoré súvisia s jednotlivými faktúrami a to súpis jednotlivých prác, prípadne stavebný denník, v ktorých by bol uvedený rozsah vykonaných prác, ktoré sa k jednotlivým faktúram viažu. Tieto skutočnosti nepreukazuje ani znalecký posudok č. 03/2002, ktorý vypracovala Ing. G. Š.*

*Z obsahu správneho spisu súd dospel k záveru, že žiadnymi dôkazmi nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že fakturované práce boli aj skutočne vykonané subjektami, ktoré tieto fakturovali, teda že došlo k zdaniteľnému plneniu. Tieto skutočnosti nepreukazujú ani výpovede svedkov navrhnutých žalobcom, ktorí boli vypočutí v daňovom konaní. Žalobca nesplnil zákonnú podmienku (nedošlo k zdaniteľnému plneniu), a preto odpočet dane bol vykonaný v rozpore s ust. § 20 zákona o DPH.“*

V odvolaní podanom proti rozsudku krajského súdu sťažovateľka prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu namietala, že konanie vedené daňovými orgánmi malo nedostatky, ktoré mohli mať podstatný vplyv na rozhodnutie vo veci, pretože po skončení daňovej kontroly nevykonal daňový úrad v rámci vyrubovacieho konania dokazovanie procesne relevantným spôsobom a daňové riaditeľstvo rozhodlo v odvolacom konaní bez sťažovateľkinej účasti, čím jej bolo znemožnené využiť svoje procesné práva a splniť si svoju zákonnú povinnosť preukázať skutočnosti rozhodné pre správne vyrubenie dane (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Druhá sťažovateľkina námietka procesného charakteru sa týkala zákonnosti dôkazov, ktoré boli podľa nej základom pre skutkové závery daňových orgánov. Sťažovateľka napadla konkrétne miestne zisťovania u daňového subjektu A. S. (na základe dožiadania daňového úradu), vykonané Daňovým úradom D. 10. mája 1999 a 9. januára 2001, trestné stíhanie vedené v súvislosti s predmetnou vecou O. v R. a výsledky kontroly cestnej dane

a DPH daňového subjektu A. S. za obdobie rokov 1998 až 2000. Na uvedené dôkazy nebolo podľa nej možné prihliadať, pretože boli získané, resp. v sťažovateľkinej veci použité nezákonne. Nezákonnosť spočíva podľa sťažovateľky v tom, že *„všetky uvedené dôkazy boli vykonané bez akejkoľvek našej vedomosti a nemohli sme sa vyjadriť k spôsobu ich vykonania a ani k ich obsahu“*.

Pokiaľ ide o meritum veci, sťažovateľka namietala, že skutkové závery krajského súdu, na ktorých je založené právne posúdenie veci, sú v rozpore s obsahom administratívneho spisu. Sťažovateľka uviedla, že listinné dôkazy, ktoré podľa krajského súdu *„neprodukovala“* a ktoré súvisia s jednotlivými faktúrami, *„a to súpis jednotlivých prác, prípadne stavebný denník, v ktorých by bol uvedený rozsah vykonaných prác“*, sú obsiahnuté v predložennom znaleckom posudku znalkyne v odbore ekonomika a podnikanie, odvetvie daňovníctvo, Ing. G. Š. Uviedla, že daňové orgány ani krajský súd sa nevysporiadali s dôkazmi, ktoré svedčia v jej prospech. V tejto súvislosti poukázala na písomné čestné vyhlásenia bývalého predsedu A. S. - Ing. R. O. a podnikateľa R. K. a na svedeckú výpoveď Ing. J. V. Sťažovateľka namietala, že skutkové zistenia, na ktorých sú založené rozhodnutia žalovaného daňového riaditeľstva a aj napádaný rozsudok krajského súdu, *„že naši subdodávatelia účtovné doklady vo svojej účtovnej evidencii nemajú zaevidované“*, nie sú priamym dôkazom, že k vykonaniu predmetných prác z ich strany skutočne nedošlo. V tejto súvislosti tvrdila, že Ing. R. O. odviedol DPH zaplatenú sťažovateľkou spolu s cenou za faktúrované výkopové práce v obci N.

Najvyšší súd prerokoval vec na verejnom pojednávaní za prítomnosti právneho zástupcu sťažovateľky. V odôvodnení rozsudku sp. zn. 1 SŽ-o-KS 216/2004 z 13. septembra 2005, ktorým potvrdil napadnutý rozsudok krajského súdu z 11. júna 2004, uviedol: *„(...) Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu námietok uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku) a dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť.*

*Z ustanovenia § 2 ods. 1, 2 a 3 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení zmien a doplnkov (ďalej len „Zákon o správe daní a poplatkov“) vyplýva, že v*

daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a zároveň sa zachovávajú práva a právom chránené záujmy daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane postupuje v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, pričom použije prostriedky najmenej zaťažujúce daňový subjekt, avšak tak, aby mohla byť daň správne vyrubená a vybratá. Zohľadní všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo.

Spolupráca daňového subjektu so správcou dane je jeho právom i povinnosťou (§ 2 ods. 8 Zákona o správe daní a poplatkov).

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 29 ods. 4 Zákona o správe daní a poplatkov).

Tretia časť Zákona o správe daní a poplatkov (§§ 38 až 45) - vyrubovacie konanie neobsahuje ustanovenia upravujúce procesné postavenie účastníkov vyrubovacieho konania, ani ich procesné práva a povinnosti. Tieto sú obsiahnuté a upravené v § 15 Zákona o správe daní a poplatkov, najmä v ods. 5 a 6. V zmysle cit. ustanovení má daňový subjekt, okrem iného, právo byť prítomný pri rokovaní správcu dane s jeho zamestnancami, pri vypočúvaní svedkov a znalcov, klásť im otázky pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní, navrhovať dôkazy, nahliadať do zapožičaných dokladov u správcu dane, vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly, ako aj k spôsobu ich zistenia, môže žiadať, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia k dôkazom. Daňový subjekt môže vzniesť námietku proti postupu zamestnanca správcu dane, taktiež sa môže vyjadriť k doručenému, resp. prerokovávanému protokolu o daňovej kontrole. Kedykoľvek v konaní je tiež daňový subjekt oprávnený nazeráť do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností (§ 22 ods. 1 Zákona o správe daní a poplatkov), môže v súlade s § 22 ods. 3 žiadať zo spisového materiálu overené odpisy.

Zo spisu Krajského súdu v Žiline sp. zn. 25 S 4/2003 a z pripojeného spisu žalovaného správneho orgánu odvolací súd zistil, že žalobcu v odvolacom konaní zastupoval daňový poradca JUDr. J. H., ktorý aj spracoval odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom správcu dane zo 16. apríla 2002. Navrhol tiež doplnenie dokazovania o vypočutie označených svedkov (podanie z 20. mája 2003, zo 4. marca 2003). Daňový

poradca sa ako zástupca žalobcu osobne zúčastnil ústneho pojednávania 12. februára 2003, kedy správca dane vypočul svedka Ing. J. V., riaditeľa sekcie výstavby S., odštepny závod pre S.; dňa 25. novembra 2002 pri výsluchu svedka J. D. - zamestnanca žalobcu. Tento svedok bol opätovne vypočutý 29. apríla 2003 v prítomnosti JUDr. H. Vypočutí boli aj ďalší svedkovia navrhnutí žalobcom - J. Z., R. C., Z. N., L. Z. Zástupca žalobcu mal možnosť klásť svedkom otázky a toto právo využil. O úkonoch správcu dane bol včas písomne vyrozumený.

Odvolací súd po preskúmaní spisu žalovaného dospel k záveru, že tvrdenie žalobcu ohľadne absencie prvostupňového daňového konania je dôvodné.

Žalovaný ako odvolací orgán po podaní odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom uložil správcovi dane doplniť daňové konanie (list z 11. marca 2003).

V zmysle § 48 ods. 2 veta druhá a štvrtá veta Zákona o správe daní a poplatkov odvolací orgán pri rozhodovaní o odvolaní môže prihliadnuť na nové skutkové i právne okolnosti, ktoré vyšli najavo v odvolacom konaní, aj keď ich odvolávajúci neuplatnil, môže tiež doplniť daňové konanie, odstraňovať chyby tohto konania alebo to uloží vykonať správcovi dane.

Žalobca teda mohol a aj využil oprávnenie navrhovať dôkazy, klásť svedkom otázky, ako aj právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia. Aj keď až v odvolacom konaní, predseda mal žalobca a jeho zástupca možnosť uplatniť svoje procesné práva a podľa názoru odvolacieho súdu túto možnosť využil. Žalobcovi bolo umožnené preukázať všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane v zmysle § 29 ods. 8 Zákona o správe daní a poplatkov, a preto jeho námietky o porušení § 2 ods. 1, 2 a 8, § 29 ods. 8 Zákona o správe daní a poplatkov považuje odvolací súd za nedôvodné a právne bezvýznamné pre rozhodnutie vo veci. Protichodné záujmy niektorých svedkov a žalobcu nie sú podľa názoru odvolacieho súdu dôkazom získaným v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 29 ods. 4 prvá veta Zákona o správe daní a poplatkov). Svedkovia boli pred svojou výpoveďou náležite poučení podľa § 7, § 23 ods. 2, 3 Zákona o správe daní a poplatkov, ako aj o možných následkoch podľa § 21 ods. 1 písm. b) Zákona o priestupkoch a § 122 Trestného zákona. Obsah ich odpovedí na kladené otázky je v zápisnici o ústnom pojednávaní zaznamenaný, pričom svedkovia i zástupca žalobcu zápisnicu bez výhrad podpísali.

*Odvolací súd dospel k záveru, že žalobcovi sa nepodarilo preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty na vstupe podľa § 20 ods. 2 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení zmien a doplnkov. Nepreukázal, že daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie, nakoľko v konaní bolo zistené, že R. K. - T. N. a ani A. S. zdaniteľné plnenie - výkopové a zásypové zemné práce pre žalobcu neuskutočnili.*

*Podľa názoru odvolacieho súdu v preskúmvanej veci bol náležite zistený skutkový stav a rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom. Nepochybil preto prvostupňový súd, keď svojím rozsudkom z 11. júna 2004 č. 25 S 4/2003-80 žalobu zamietol. Námietky žalobcu hodnotí odvolací súd ako skutkovo i právne bezvýznamné pre rozhodnutie vo veci. Žalobcom vyčítané porušenia procesných predpisov v daňovom konaní (absencia prvostupňového daňového konania) boli v odvolacom konaní žalovaným napravené, a preto ich odvolací súd nepovažuje za také vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku).*

*Vzhľadom na uvedené skutočnosti dospel odvolací súd k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Žiline z 11. júna 2004 č. 25 S 4/2003-80 je vecne správny, a preto ho podľa § 219 Občianskeho súdneho poriadku potvrdil. (...)*

4. Prihliadajúc na uvedené zistenia o priebehu a výsledku konania v sťažovateľkinej veci a na obsah námietok sťažovateľky vznesených v sťažnosti podľa čl. 127 ústavy dospel ústavný súd k záveru, že najvyšší súd sa v napádanom rozsudku z 13. septembra 2005 vysporiadal s procesnými námietkami sťažovateľky ohľadne absencie dokazovania, nemožnosti uplatniť procesné práva účastníka konania a nezákonnosti vykonaných dôkazov ústavne konformným spôsobom.

Zmyslom procesných garancií vyplývajúcich z ustanovení čl. 47 ods. 3, z čl. 48 ods. 2 ústavy a z čl. 6 dohovoru je zabezpečiť, aby bola účastníkovi konania, na ktoré sa tieto garancie vzťahujú, poskytnutá zo strany príslušného orgánu verejnej moci rozumná a dostatočná možnosť uplatniť svoj vplyv na priebeh a výsledok konania využitím svojich

procesných práv za podmienok, ktoré ho nestavajú do podstatne nevýhodnejšej pozície v porovnaní s druhým účastníkom konania.

Procesný postup orgánu verejnej moci by predstavoval protiústavný zásah do označených základných práv (resp. práv zaručených dohovorom), ak by účastníkovi konania objektívne znemožnil využiť jeho oprávnenia byť prítomný pri prerokovaní veci (vrátane dokazovania), 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 (prípadne nevyužil v plnom rozsahu), nemožno dospieť k záveru, že došlo k porušeniu jeho základných práv na súdnu ochranu, na rovnosť v konaní, alebo na prerokovanie veci v jeho prítomnosti, prípadne k porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie.

Najvyšší súd neakceptoval procesné námietky sťažovateľky konštatujúc, že jej bolo umožnené uplatniť svoje procesné práva (navrhovať dôkazy, klásť svedkom otázky, ako aj právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia), aj keď až v odvolacom konaní. Poukázal pri tom na skutočnosť, že daňové riaditeľstvo ako odvolací orgán po podaní odvolania proti prvostupňovým platobným výmerom uložilo daňovému úradu doplniť dokazovanie, v rámci ktorého sťažovateľku zastupoval daňový poradca JUDr. J. H., ktorý aj spracoval odvolania, navrhol tiež doplnenie dokazovania o vypočutie označených svedkov, pri výsluchu ktorých bol prítomný. O úkonoch správcu dane bol včas písomne vyrozumený.

Sťažovateľka dosiahla na základe využitia opravného prostriedku nápravu procesného pochybenia daňového úradu v prvostupňovom konaní vo vzťahu k namietanej

absencii procesne relevantného dokazovania. Pokiaľ by ústavný súd na túto skutočnosť neprihliadol, poprel by účel a zmysel opravných prostriedkov v konaní, ktorým je okrem iného náprava procesných pochybení vo veci konajúcich orgánov verejnej moci.

Pokiaľ ide o sťažovateľkou namietanú nezákonnosť dôkazov, na ktorých sú založené skutkové závery daňových orgánov, krajského súdu a najvyššieho súdu, ústavný súd konštatuje, že odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu v časti poukazujúcej na sťažovateľkinu možnosť uplatniť svoje procesné práva (navrhovať dôkazy, vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia) v priebehu vykonávaného dokazovania, dáva dostatočnú odpoveď aj na túto námietku.

Rozhodnutia daňového riaditeľstva z 23. júla 2003 boli založené na výsledkoch miestneho zisťovania dožiadaného Daňového úradu D. „u daňového subjektu A. S. dňa 7. 3. 2002, z ktorého bola spísaná zápisnica č. 657/2200/16127/2002/Sul zo dňa 7. 3. 2002. (...) Zástupcovia, oprávnení za daňový subjekt konať, uviedli v zápisnici, že fa. č. 37/99 nie je v evidencii vyšších faktúr, ani v knihe faktúr, v pokladničnej knihe platba za faktúru nie je a v evidencii nie sú ani pokladničné doklady“, a na výsledkoch miestneho zisťovania dožiadaného Daňového úradu N.: „Podľa vyjadrenia DÚ N. v odpovedi na dožiadanie list č. 643/2200/47099/01/Šle zo dňa 5. 9. 2001 správca dane určil rozhodnutím z úradnej moci posledné zdaňovacie obdobie máj 1999. DÚ N. pri kontrole DPH zistil, že daňový subjekt nemá žiadnu účtovnú evidenciu, nekomunikuje so správcou dane. Daňový subjekt nikdy nemal žiadne výrobné stroje, mechanizmy, nevlastnil žiadne priestory (ani prenajaté), nemal žiadnych zamestnancov.“

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

V zmysle uvedeného ustanovenia mohli daňové orgány v sťažovateľkinej veci na uvedené zistenia v rámci dokazovania lege artis prihliadať. Pokiaľ sa sťažovateľka domnievala, že spôsob, ktorým boli získané, je nezákonný, mohla túto námietku vzniesť v priebehu konania, rovnako mohla navrhnúť výsluch osôb, ktoré boli dožiadanými daňovými úradmi vypočuté, s tým, že chce byť pri výsluchu prítomná a chce položiť svedkom otázky. Sťažovateľka však nezákonnosť dôkazov zabezpečených 7. marca 2002 prostredníctvom Daňového úradu D. a 5. septembra 2001 prostredníctvom Daňového úradu N. v konaní pred daňovými orgánmi ani v konaní pred krajským súdom nenapadla. V priebehu konania nespochybňovala tieto skutkové zistenia, naopak, namietala, že z ich obsahu nemožno vyvodiť závery, ku ktorým daňové riaditeľstvo a krajský súd dospeli. Svedčí o tom vyjadrenie právnej zástupkyne sťažovateľky na pojednávaní vedenom krajským súdom 21. júna 2004: *„správny orgán sa opiera o tú skutočnosť, že druhé zmluvné strany vo vzťahu k žalobcovi si nesplnili svoju zákonnú povinnosť, že tieto doklady, o ktoré sa opiera žalobca, nemajú uvedené vo svojom účtovníctve. Máme za to, že nesplnenie si povinnosti jednej zmluvnej strany nezakladá porušenie zákonnej povinnosti druhej zmluvnej strany, v tomto prípade žalobcu“*, ako aj námietka sťažovateľky v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 11. júna 2004, podľa ktorého skutkové zistenia, na ktorých sú založené rozhodnutia žalovaného daňového riaditeľstva a aj napádaný rozsudok krajského súdu, *„že naši subdodávatelia účtovné doklady vo svojej účtovnej evidencii nemajú zaevidované“*, nie sú priamym dôkazom, že k vykonaniu predmetných prác z ich strany skutočne nedošlo. V odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 11. júna 2004 napadla sťažovateľka nezákonnosť výsluchov niektorých svedkov (realizovaných 10. mája 1999 a 9. januára 2001), napádané rozhodnutia daňového riaditeľstva a krajského súdu však neboli založené na týchto dôkazoch, ako to vyplýva z ich odôvodnení.

Vzhľadom na tieto skutočnosti ústavný súd sťažnosti v tejto časti nevyhovел (bod 4. výrokovvej časti nálezu).

5. Pokiaľ ide o skutkové a právne posúdenie veci samej, uviedla sťažovateľka v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 11. júna 2004 viacero konkrétnych argumentov, na základe ktorých namietala, že skutkové závery krajského súdu, na ktorých je založené

jeho právne posúdenie veci, sú v rozpore s obsahom administratívneho spisu a že daňové orgány ani krajský súd sa nevysporiadali s dôkazmi, ktoré svedčia v jej prospech.

Podľa § 157 ods. 2 OSP v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

V súlade s uvedenými ustanoveniami OSP je teda povinnosťou všeobecného súdu uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založil. Dostatočnosť a relevantnosť týchto dôvodov sa musí týkať tak skutkovej, ako i právnej stránky rozhodnutia (napr. III. ÚS 328/05).

Najvyšší súd sa citovaným ustanovením dostatočne neriadil. V odôvodnení svojho rozsudku sp. zn. 1 SŽ-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005 sa vo vzťahu k námietkam odvolania týkajúcim sa merita veci sústredil iba na konštatovanie svojho záveru: „že žalobcovi sa nepodarilo preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty na vstupe podľa § 20 ods. 2 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení zmien a doplnkov. Nepreukázal, že daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie, nakoľko v konaní bolo zistené, že R. K. - T. N. a ani A. S. zdaniteľné plnenie - výkopové a zásypové zemné práce pre žalobcu neuskutočnili.

*Podľa názoru odvolacieho súdu v preskúmvanej veci bol náležite zistený skutkový stav a rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom. Nepochybil preto prvostupňový súd, keď svojím rozsudkom z 11. júna 2004 č. 25 S 4/2003-80 žalobu zamietol. Námietky žalobcu hodnotí odvolací súd ako skutkovo i právne bezvýznamné pre rozhodnutie vo veci.“*

Pokiaľ najvyšší súd v odôvodnení svojho rozsudku neuviedol, (hoci aj poukázaním na konkrétnu časť odôvodnenia preskúmvaného rozsudku súdu prvého stupňa), o aké skutkové zistenia a právne úvahy svoj záver oprel a z akých dôvodov považoval

argumentáciu sťažovateľky za „*skutkovo i právne bezvýznamnú*“, postupoval nedôsledne a porušil základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu, zahŕňajúce právo na spravodlivý proces, súčasťou ktorého je právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (obdobne napr. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 119/03, III. ÚS 116/06).

V dôsledku uvedených skutočností ústavný súd konštatoval, že napadnuté rozhodnutie svojimi účinkami porušilo základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu a spravodlivé súdne konanie (čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru). Vzhľadom na to, že ústavný súd považuje rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 1 SŽ-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005 za rozporný s ústavnými princípmi spravodlivého procesu, bolo potrebné rozhodnúť o porušení označených práv sťažovateľky tak, ako je uvedené v prvom bode výrokovej časti tohto nálezu.

6. 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. Ústavný súd môže zároveň vec vrátiť na ďalšie konanie.

Ústavný súd vyslovil porušenie základného práva sťažovateľky, ako aj porušenie jej práva garantovaného medzinárodnou zmluvou o ľudských právach rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 1 SŽ-o-KS 216/04 z 13. septembra 2005. V súlade s čl. 127 ods. 2 ústavy preto toto rozhodnutie najvyššieho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (bod 2. výrokovej časti nálezu).

V tomto konaní bude potrebné posúdiť námietky sťažovateľky o údajnom rozpore medzi skutkovými závermi krajského súdu, na ktorých je založené jeho právne posúdenie veci v rozsudku z 11. júna 2004, a obsahom administratívneho spisu a o nevysporiadaní sa s dôkazmi, ktoré svedčia v prospech sťažovateľky. Skutkové a právne závery najvyššieho súdu bude potrebné v tomto smere aj náležite a konkrétne odôvodniť v súlade

s požiadavkami vyplývajúcimi z § 157 ods. 2 OSP, z čl. 46 ods. 1 ústavy a z čl. 6 ods. 1 dohovoru.

7. Sťažovateľka žiadala priznať náhradu trov konania pred ústavným súdom, ktorej výšku vyčíslil jej právny zástupca sumou 9 894 Sk a bližšie ju špecifikoval ako odmenu 8 150 Sk za jeden úkon právnej služby realizovaný v roku 2006 vrátane paušálnej náhrady výdavkov 164 Sk a 19 % DPH.

Ústavný súd pri rozhodovaní o požadovanej náhrade trov vychádzal z ustanovenia § 36 ods. 2 zákona o ústavnom súde, podľa ktorého ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uznesením uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania jeho trovy.

Pri stanovení výšky náhrady trov právneho zastúpenia sťažovateľky vychádzal ústavný súd z ustanovení § 1 ods. 3, § 11 ods. 2, § 14 ods. 1 písm. a) a c), § 16 ods. 3 a z § 18 ods. 1 a 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“) s tým, že predmet konania pred ústavným súdom o sťažnosti v zmysle čl. 127 ústavy je v zásade nevyjadriteľný v peniazoch a je nezameniteľný s primeraným finančným zadosťučinením, alebo s hodnotou predmetu sporu, o ktorom sa koná pred všeobecným súdom (napr. I. ÚS 129/03, III. ÚS 11/05).

Podľa § 11 ods. 2 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby je jedna šestina výpočtového základu vo veciach zastupovania pred ústavným súdom, ak predmet sporu nie je možné oceniť peniazmi, v ostatných prípadoch sa základná sadzba tarifnej odmeny určí podľa § 10 citovanej vyhlášky.

Podľa § 1 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. výpočtovým základom na účely tejto vyhlášky je priemerná mesačná mzda zamestnanca hospodárstva Slovenskej republiky za prvý polrok predchádzajúceho kalendárneho roka.

Základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby v roku 2006 v konaní pred ústavným súdom predstavuje 2 730 Sk a hodnota režijného paušálu 164 Sk.

V súlade s uvedenými ustanoveniami vyhlášky č. 655/2004 Z. z. mohla sťažovateľka požadovať náhradu trov právneho zastúpenia v konaní pred ústavným súdom za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2006 (prevzatie a príprava zastúpenia vrátane prvej porady s klientkou, písomné podanie vo veci - sťažnosť) vrátane paušálnej náhrady výdavkov a 19 % DPH (keďže jej právny zástupca je platiteľom uvedenej dane) v celkovej sume 6 888 Sk.

Ústavný súd preto priznal sťažovateľke, ktorá bola v konaní úspešná, náhradu trov konania v sume 6 888 Sk, pričom uložil najvyššiemu súdu uhradiť ich na účet jej právneho zástupcu (§ 31a zákona o ústavnom súde v spojení s § 149 OSP) v lehote 15 dní od právoplatnosti tohto nálezu (bod 3. výrokovej časti nálezu). Vo zvyšnej časti návrhu na priznanie náhrady trov nevyhovel (bod 4. výrokovej časti nálezu).

Vzhľadom na čl. 133 ústavy, podľa ktorého proti rozhodnutiu ústavného súdu nie je prípustný opravný prostriedok, toto rozhodnutie nadobúda právoplatnosť dňom jeho doručenia účastníkom konania.

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

V Košiciach 18. októbra 2007