



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 906/2016-15

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 15. decembra 2016 v senáte zloženom z predsedu Lajosa Mészárosa, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcu Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosti obchodnej spoločnosti Tempus-Trans, s. r. o., Železiarská 49, Košice, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Gelnická 33, Košice,

- vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 27/2013 z 19. marca 2014 (Rvp 6093/2014) a

- vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 20/2014, 2 Sžf 2-8/2015 z 26. augusta 2015 (Rvp 15233/2015) a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosti obchodnej spoločnosti Tempus-Trans, s. r. o., o d m i e t a ako zjavne neopodstatnené.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 23. mája 2014 (Rvp 6093/2014) doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti Tempus-Trans, s. r. o., Železiarská 49, Košice (ďalej len „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 27/2013 z 19. marca 2014 (ďalej aj „napadnutý rozsudok z 19. marca 2014“).

Ústavnému súdu bola 20. novembra 2015 (Rvp 15233/2015) doručená sťažnosť sťažovateľa vo veci namietaného porušenia jeho základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 20/2014, 2 Sžf 2-8/2015 z 26. augusta 2015 (ďalej aj „napadnutý rozsudok z 26. augusta 2015“; spolu ďalej aj „napadnuté rozsudky“).

V sťažnosti doručenej 23. mája 2014 sťažovateľ poukazuje na to, že Daňový úrad Košice II (ďalej len „daňový úrad“) mu dodatočným platobným výmerom č. 696/230/72220/09/Babj z 13. novembra 2009 neuznal výdavky z faktúr od deviatich sprostredkovateľov za sprostredkovanie predaja autobusov a automobilov a vyrubil mu rozdiel dane z príjmov.

Proti dodatočnému platobnému výmeru podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodlo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) rozhodnutím č. I/223/4098-23132/2010/999523-r z 5. marca 2010 tak, že dodatočný platobný výmer potvrdilo.

Proti rozhodnutiu daňového riaditeľstva podal sťažovateľ Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) žalobu, ktorou žiadal preskúmať zákonnosť predmetného rozhodnutia. Krajský súd rozhodol rozsudkom zo 17. februára 2011 tak, že žalobu zamietol. Na základe podaného odvolania rozhodol najvyšší súd uznesením z 15. februára 2012 tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd vytkol krajskému súdu, že sa nevysporiadal s námietkou sťažovateľa, že daňovú kontrolu nevykonávali zamestnanci miestne príslušného správcu dane.

Po vrátení veci krajský súd opäť rozhodol rozsudkom č. k. 6 S 11656/2010-129 z 22. novembra 2012 tak, že žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom z 19. marca 2014 tak, že rozsudok krajského súdu potvrdil.

Podstatou sťažovateľovej argumentácie v jeho opravných prostriedkoch – ako aj v jeho sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy – je námietka, že daňový úrad dospel k záveru, že sťažovateľ nepreukázal vynaloženie nákladov za sprostredkovanie, na základe výsledkov miestnych zisťovaní. Podľa sťažovateľa predmetný procesný úkon – miestne zisťovanie – bol v skutočnosti výsluchom svedkov, keďže *«správca dane rozhodujúcu hodnotu závažnosti pre rozhodnutie vo veci samej prisúdil ústnym „vysvetleniam účastníkov miestneho zisťovania“... Tieto osoby oznamovali správcovi dane konkrétne poznatky vzťahujúce sa k daňovému subjektu...»*. Z uvedeného následne podľa sťažovateľa vyplýva, že daňový úrad mu svojím procesným postupom odňal právo klásť svedkom otázky na ústnom pojednávaní podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“). Takto podľa sťažovateľa možno tiež dospieť k záveru, že rozhodnutie daňového úradu (dodatčný platobný výmer) vychádza z dôkazných prostriedkov, *„ktoré nie je možné osvedčiť za dôkazy, pretože boli získané v rozpore so zákonom“*.

Sťažovateľ namieta, že k porušeniu označených práv podľa ústavy a dohovoru došlo rozsudkom krajského súdu a napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 19. marca 2014 z dôvodu, že konajúce súdy svoje rozsudky neodôvodnili riadne. Relevantným spôsobom neodpovedali na rozhodujúci argument, ktorý vyžadoval špecifickú odpoveď, *«či miestne zisťovanie bolo adekvátnym dôkazným prostriedkom k zisteniu, či kúpa bola alebo nebola zabezpečovaná prostredníctvom sprostredkovateľa a či pri takom spôsobe dokazovania boli dodržané základné práva sťažovateľa a zásady daňového konania. Sťažovateľ namietal, že miestne zisťovanie sa chápe ako určitý druh obhliadky, no podľa sťažovateľa obhliadkou na mieste nebolo možné objasňovať otázku, či kúpa bola alebo nebola zabezpečovaná prostredníctvom sprostredkovateľa. Účastníci „miestneho zisťovania“ poskytovali správcovi dane informácie a konkrétne poznatky vzťahujúce sa k daňovému subjektu a ich výsluch bol vykonávaný za účelom získania takýchto poznatkov. Išlo o svedkov a o svedecké výpovede a postupom správcu dane došlo k porušeniu jeho zákonného práva klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb...*

Sťažovateľ poukázal na to, že v danom prípade bolo potrebné objasniť to, či k sprostredkovaniu došlo a zvoliť si k tomu adekvátny dôkazný prostriedok. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že pri objasňovaní dôkazne kľúčových skutočností správca dane zvolil takmer v celej šírke vykonaného dokazovania ako dôkazný prostriedok miestne zisťovanie, u ktorého absentuje procesný prvok priamej účasti a zainteresovanosti kontrolovaného daňového subjektu na vykonaných dôkazných úkonoch prebiehajúcej daňovej kontroly. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že od začiatku daňovej kontroly až takmer do jej ukončenia boli dôkazné procesné úkony správcu dane vykonávané bez účasti a upovedomenia sťažovateľa. Vysvetlenia účastníkov „miestneho zisťovania“ sa nevzťahovali k obhliadke na konkrétnom nezameniteľnom mieste, ale išlo o poskytnutie informácií o dôležitých okolnostiach, týkajúcich sa iných osôb, ktoré boli týmto účastníkom konania známe. Konkrétne išlo o poskytnutie informácií, kto zabezpečoval kúpu, u koho, s kým jednal, ak bola kúpa zabezpečovaná prostredníctvom sprostredkovateľa, kto bol sprostredkovateľom, s kým jednal, a či nebola aj týmto spoločnostiam fakturovaná sprostredkovateľská odmena, atď. Z obsahu spisu vyplýva, že z tzv. miestneho zisťovania správca dane rozhodujúcu hodnotu závažnosti pre rozhodnutie vo veci samej prisúdil ústnym „vysvetleniam účastníkov miestneho zisťovania“. V uvedených výpovediach išlo

o nosný argument správcu dane k neuznaniu sprostredkovateľských odmien. Keďže tieto osoby oznamovali správcovi dane konkrétne poznatky vzťahujúce sa k daňovému subjektu a ich výsluch bol vykonávaný za účelom získania takýchto poznatkov, išlo o ústne svedecké výpovede...».

Podľa sťažovateľa daňový úrad voľbou dôkazného prostriedku a spôsobom vykonaného dokazovania nevytvoril „procesnoprávny priestor pre... garantovaný spravodlivý administratívny proces. Sťažovateľ mal v postavení daňového subjektu vzhľadom na zásadu rovnosti zbrani v administratívnom konaní právo na zákonný, z procesnoprávneho hľadiska nespochybniteľný, vyvážený priebeh a obsah daňovej kontroly. I na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že správne orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo okrem iného znamená umožniť účastníkovi konania - daňovému subjektu, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom (čl. 38 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd). Požiadavka zákonnosti úkonu správcu dane v rámci dokazovania pritom obsahuje z daných ústavnoprávnych hľadísk aj nevyhnutnú potrebu prispôsobenia právnej formy dôkazného prostriedku zvoleného správcom dane jeho predpokladanému právnomu obsahu. Podľa sťažovateľa zaručenie reálnej možnosti účasti daňového subjektu na výsluchu svedka je jedným z kľúčových kritérií posudzovania zákonnosti vykonávania takého dôkazu a treba prísne zabrániť akémukoľvek jeho obchádzaniu.“.

V rámci svojej argumentácie sťažovateľ poukazuje aj na nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 232/02 z 29. 10. 2002, v ktorom „Ústavný súd ČR sformoval konformný výklad rozdielu medzi inštitútom miestneho zisťovania a inštitútom svedeckej výpovede... ak sú príslušnej osobe kladené otázky o dôležitých okolnostiach v daňovom konaní, ktoré sa týkajú iných osôb známe, ide zjavne o výsluch svedka.“. Sťažovateľ namieta, že konajúce súdy sa s uvedenou argumentáciou nevysporiadali.

Sťažovateľ tiež poukazuje na závery v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 28, 32, 33, 34/2011 z 20. júna 2012, ktoré sú relevantné aj v jeho veci (spisová značka predmetného rozsudku je 6 Sžf 28/2011, 6 Sžf 32/2012, 6 Sžf 33/2012, 6 Sžf 34/2012, na

účely tohto rozhodnutia bude použitá sp. zn. 6 Sžf 28, 32, 33, 34/2011, pozn.). Sťažovateľ uvádza:

„Podľa Najvyššieho súdu SR, ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka. Najvyšší súd SR dospel k záveru, že správca dane v priebehu daňovej kontroly nevytvoril podmienky pre realizáciu práva žalobcu upraveného v ustanovení § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb., čím ho poškodil na jeho právach počas daňového dokazovania. Toto sa však stalo s následkom, ktorý mohol mať priamy dosah na zákonnosť prijatých daňových rozhodnutí...“

Podľa názoru sťažovateľa v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf/28, 32, 33, 34/2011 z 20. 06. 2012 ide o zásadné súdne rozhodnutie, pretože prvý krát v rozhodovacej praxi Najvyššieho súdu SR jednoznačne deklaroval inštitút výpovede svedka a rozdiel medzi inštitútom miestneho zisťovania a inštitútom svedeckej výpovede.“

Podľa sťažovateľa v prerokúvanom prípade boli konajúce súdy povinné aplikovať právne závery vyplývajúce z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 28, 32, 33, 34/2011, keďže išlo o podobnú skutkovú situáciu, prípadne mali presvedčivo vysvetliť, prečo tieto právne závery nemožno aplikovať. Konajúce súdy takto nepostupovali, porušili podľa sťažovateľa princíp právnej istoty podľa čl. 1 ods. 1 ústavy a princíp predvídateľnosti súdnych rozhodnutí, ktorý je jeho súčasťou.

Sťažovateľ ďalej uvádza:

„Tvrdenie Najvyššieho súdu SR, že krajský súd postupoval v súlade s konaním čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, s čl. 6 ods. 1 Dohovoru a s § 157 O. s. p. a so všetkými otázkami nastolenými účastníkom konania, ktoré majú pre vec podstatný význam sa v rozsudku dostatočne presvedčivo vysporiadal je v extrémnom rozpore so skutočnosťou. Rovnako ako krajský súd ani Najvyšší súd SR sa argumentmi sťažovateľa, ktoré mali pre rozhodnutie vo veci podstatný a rozhodujúci význam nevysporiadal alebo vysporiadal len formálne...“

V predmetnej sťažnosti sa sťažovateľ domáha, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„... Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2 Sžf//27/2013 z 19. 03. 2014 porušil základné právo sťažovateľa... na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR. ... základné právo sťažovateľa... na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru...

Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf//27/2013 z 19. 03. 2014 sa zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Sťažovateľovi sa priznáva náhrada trov právneho zastúpenia... spolu 340,90 €.“

Dňa 17. októbra 2014 sťažovateľ doručil ústavnému súdu doplnenie sťažnosti, v ktorom uvádza:

«Miestne zisťovanie je v podstate obhliadkou, no podľa sťažovateľa obhliadkou na mieste nebolo možné objasňovať otázku, či kúpa bola alebo nebola zabezpečovaná prostredníctvom sprostredkovateľa. Samotná obhliadka pre rozhodnutie vo veci nemala žiadny význam. Účastníci miestneho zisťovania však poskytovali správcovi dane informácie, ktoré sa ukázali ako rozhodujúce pre posúdenie sprostredkovania a veci samej. Konkrétne išlo informácie, kto zabezpečoval kúpu, u koho, s kým jednal, ak bola kúpa zabezpečovaná prostredníctvom sprostredkovateľa, kto bol sprostredkovateľom, s kým jednal, a či nebola aj týmto spoločnostiam fakturovaná sprostredkovateľská odmena, atď. Bez ohľadu na to, že správca dane tento úkon označil miestnym zisťovaním, tieto osoby oznamovali správcovi dane konkrétne poznatky vzťahujúce sa k sťažovateľovi v postavení kontrolovaného daňového subjektu, ich výsluch bol vykonávaný za účelom získania takýchto poznatkov a v skutočnosti išlo o svedkov a o svedecké výpovede. ...

Nie je pravdou tvrdenie odvolacieho súdu, že vyjadrenia žalobcu v žalobe sú všeobecné, spočívajú vo výpočte údajných procesných pochybení správcu dane a žalovaného... Sťažovateľ v zmysle ustanovenia § 249 ods. 2 O. s. p. v žalobe jednoznačne a konkrétne za dôvod nezákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu označil postup správcu dane, ktorým došlo k porušeniu jeho zákonného práva klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. Týmto postupom správca dane poškodil sťažovateľa na jeho právach počas daňového dokazovania s priamym dopadom na hmotnoprávne posúdenie veci a na zákonnosť prijatých rozhodnutí...

Sťažovateľ dáva do pozornosti Ústavnému súdu SR, že s účinnosťou od 1. januára 2012 zákon č. 511/1992 Zb. bol zrušený a nahradený zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“). Ustanovenie § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. bolo bez zmeny premietnuté do ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Navyše zákonom č. 440/2012 Z. z. s účinnosťou od 1. januára 2013 bolo doplnené ustanovenie § 25 Daňového poriadku o ods. 4... Uvedená novela Daňového poriadku je dôkazom o tom, že v práve daňového subjektu klásť svedkom otázky ide o jedno z najzávažnejších procesných oprávnení daňového subjektu a daňový subjekt nesmie byť v ktorejkoľvek fáze správy daní zbavený, či obmedzený v uplatnení svojich procesných práv (porovnaj I. ÚS 269/05).»

V sťažnosti doručenej ústavnému súdu 20. novembra 2015 sťažovateľ poukazuje na to, že daňový úrad dodatočnými platobnými výmermi z 13. novembra 2009 neuznal sťažovateľovi odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z faktúr od deviatich sprostredkovateľov za sprostredkovanie predaja autobusov a automobilov z dôvodu, že nepreukázal, že sprostredkovania boli uskutočnené.

Proti týmto dodatočným platobným výmerom podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodlo daňové riaditeľstvo rozhodnutiami z 5. marca 2010 tak, že ich potvrdilo.

Proti rozhodnutiam daňového riaditeľstva podal sťažovateľ krajskému súdu žalobu, ktorou žiadal preskúmať zákonnosť predmetných rozhodnutí. O žalobe rozhodol krajský súd rozsudkom č. k. 7 S 8655/2010-122 zo 6. novembra 2013 tak, že ju zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ odvolanie. Následne sťažovateľ podaním zo 14. mája 2014 žiadal, aby najvyšší súd podal žiadosť Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) o prejudiciálnej otázke. Najvyšší súd vo veci rozhodol napadnutým rozsudkom z 26. augusta 2015 tak, že rozsudok krajského súdu potvrdil.

Sťažovateľ namieta porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 26. augusta 2015 na zhodnom skutkovom

základe ako v sťažnosti doručenej ústavnému súdu 23. mája 2014, t. j. že daňový úrad dospel k záveru o neuznaní odpočtu DPH na základe výsledkov miestnych zisťovaní, pričom z hľadiska obsahu zisťovaných skutočností išlo v skutočnosti o výsluch svedkov. Podľa sťažovateľa daňový úrad mu svojím procesným postupom odňal právo klásť svedkom otázku na ústnom pojednávaní podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. Argumentácia sťažovateľa v tomto smere v oboch sťažnostiach je takmer identická.

Sťažovateľ v tejto sťažnosti tiež uvádza:

«Z obsahu spisu je zrejmé, že miestne zisťovanie bolo obmedzené na obhliadku listinných dôkazov u odberateľov (kúpne zmluvy, odberateľské faktúry, rámcové zmluvy, atď.), ako aj u sprostredkovateľov (zmluvy, dohody o vyplatení provízií, účtovníctvo, atď.). Správne orgány a ani súd však nikde neuvádzajú, akú výpovednú schopnosť pre účely zistenia sprostredkovania prisudzujú dokladom obhliadnutým pri miestnom zisťovaní. Z rozsudku vyplýva, že z „miestneho zisťovania“ jedinú a rozhodujúcu hodnotu závažnosti pre rozhodnutie vo veci samej mali len „vysvetlenia smerujúce k zisteniu, či ku kúpe autobusov alebo vozidiel došlo prostredníctvom sprostredkovateľa“.

... Argument žalobcu rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf/28,32,33,34/2011 krajský súd odmietol s tým, že toto rozhodnutie sa vo svojom závere odvoláva na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/81/2008, 5 Sžf/5/2009, 3 Sžf/35/2009 a z obsahu týchto rozsudkov vyplýva, že skutkové aj právne okolnosti v týchto veciach nekorešpondujú s týmito okolnosťami vo veci sp. zn. 6 Sžf/28, 32, 33, 34/2011, ani v posudzovanej veci. Takýto záver krajského súdu popiera základné pravidlá formálnej a právnej logiky, pretože ak Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 6 Sžf/28, 32, 33, 34/2011 uvádza, že nezistil žiaden relevantný dôvod (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), aby sa odchýlil od judikatúry najvyššieho súdu (rozsudok sp. zn. 3 Sžf/81/2008, 5 Sžf/5/2009, 3 Sžf/35/2009), potom skutkové aj právne okolnosti v týchto veciach musia spolu korešpondovať.

Za dostatočne precízny argument k tomu, aby sa krajský súd odchýlil od skorších rozhodnutí Najvyššieho súdu SR v skutkovo i právne obdobnej veci nepostačuje len tvrdenie, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf/28, 32, 33, 34/2011 sa odvoláva na

rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/81/2008, 5 Sžf/5/2009, 3 Sžf/35/2009 a podľa krajského súdu z obsahu týchto rozsudkov vyplýva, že skutkové aj právne okolnosti v týchto veciach nekorešponujú s týmito okolnosťami vo veci sp. zn. 6 Sžf/28, 32, 33, 34/2011, ani v posudzovanej veci... krajský súd mal dostatočne podrobne a jednoznačne uviesť v čom je skutkový a právny stav sťažovateľa natoľko rozdielny, že tieto rozsudky nemožno aplikovať. Z jeho rozsudku vôbec nie je zrejmé, na základe čoho a akých úvah súd k uvedenému záveru dospel... Ratio decidendi z uvedeného rozsudku, ako aj z rozsudkov na ktoré sa Najvyšší súd SR odvoláva je to, že dôsledkom takého postupu správnych orgánov je porušenie práva klásť svedkom otázku podľa ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb...

Sťažovateľ uvádza, že Najvyšší súd SR značný rozsah odôvodnenia venuje otázkam, ktoré žalobca v odvolaní a ani nikde inde nenamietal a dotvárajú celkový obraz o charaktere súdneho konania. Najvyšší súd SR uvádza, že žalobca namietal arbitrárnosť rozsudku krajského súdu... Sťažovateľ uvádza, že v odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach 7 S/8655/2010-122 zo 06. 11. 2013 arbitrárnosť nenamietal... Uvedené skutočnosti sú dôkazom, že Najvyšší súd SR nevenoval predmetu sporu požadovanú pozornosť, odôvodnenie rozsudku je zmätočné, rozporné, nepresvedčivé a je samo osebe dôkazom toho, že súd sťažovateľovi poskytol len formálnu právnu ochranu.»

Podľa sťažovateľa napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 26. augusta 2015 bolo porušené základné právo na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy. Sťažovateľ uvádza, že podaním zo 14. mája 2014 žiadal najvyšší súd o podanie žiadosti Súdnemu dvoru Európskej únie o prejudiciálnej otázke. Následne poukazuje na odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu z 26. augusta 2015.

Sťažovateľ poukazuje na čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a tiež na vymedzenie podmienok, za ktorých súd nie je povinný položiť prejudiciálnu otázku. Sťažovateľ v tejto súvislosti uvádza:

«Súdny dvor EÚ napriek uvedenému definoval tri situácie, za ktorých súdny orgán, proti rozhodnutiam ktorého podľa vnútroštátneho práva nemožno podať opravný prostriedok, nie je povinný položiť prejudiciálnu otázku. Tieto situácie sú opísané rozsudku Súdného dvora EÚ vo veci 283/81 Cilfit:

- ak otázka nie je relevantná, t. j., v prípadoch, keď odpoveď na ňu nemôže mať bez ohľadu na to, aká by bola, žiadny vplyv na výsledok sporu,

- ak je vzniknutá otázka vecne zhodná s otázkou, o ktorej sa už rozhodlo v prejudiciálnom konaní v analogickom prípade, alebo ak sporná právna otázka už bola vyriešená ustálenou judikatúrou Súdneho dvora bez ohľadu na povahu konania, z ktorého vzišla táto judikatúra, dokonca aj v prípade, keď otázky nie sú úplne zhodné (uplatnenie teórie „act éclairé“)

- ak je správne uplatňovanie práva Spoločenstva také jednoznačné, že nepripúšťa nijaké rozumné pochybnosti, skôr, než vnútroštátny súdny orgán dospeje k záveru o existencii takejto situácie, musí byť presvedčený o tom, že táto jednoznačnosť sa bude rovnako javiť tak súdnym orgánom ostatných členských štátov, ako aj Súdnemu dvoru. Existenciu tejto situácie treba posúdiť so zreteľom na vlastnosti práva Spoločenstva, osobitné ťažkosti, ktoré predstavuje jeho výklad a riziko rozdielov v judikatúre vo vnútri Únie (uplatnenie teórie „acte clair“)

Z uvedeného je zrejmé, že Najvyšší súd SR mohol nepredloženie prejudiciálnej otázky odôvodniť len tým, že otázka nie je relevantná, vzniknutá otázka vecne zhodná s otázkou, o ktorej sa už rozhodlo v prejudiciálnom konaní v analogickom prípade (uplatnenie teórie „act éclairé“) alebo správne uplatňovanie práva Spoločenstva je také jednoznačné, že nepripúšťa nijaké rozumné pochybnosti (uplatnenie teórie „acte clair“). Tejto požiadavke nezodpovedá všeobecné konštatovanie súdu, že návrh nebol opodstatnený, právne normy boli aplikované v prejednávacom prípade správne a nevznikli reálne pochybnosti o ich jasnosti a spôsobe uplatňovania. Sťažovateľ sa domnieva, že Najvyšší súd SR v tvrdení, že v prejednávacom prípade nevznikli reálne pochybnosti o jasnosti a spôsobe uplatňovania nemal na mysli správne uplatňovanie práva Spoločenstva (uplatnenie teórie „acte clair“). Ak Najvyšší súd SR v danom tvrdení, mal na mysli právne normy Slovenskej republiky, potom tento záver Najvyššieho súdu SR je vnútorne rozporný a zjavne protirečivý so záverom krajského súdu s ktorým sa Najvyšší súd SR stotožnil. Ak podľa názoru krajského súdu rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf/28, 32, 33, 34/2011 nekorešponduje s rozsudkami Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/81/2008, 5 Sžf/5/2009, 3 Sžf/35/2009, na ktoré sa súd priamo v rozsudku odvoláva, potom uvedené samé osebe je dôkazom,

že v prejednávacom prípade vznikli reálne pochybnosti o jasnosti právnej normy a o spôsobe jej uplatňovania.»

V sťažnosti doručenej ústavnému súdu 20. novembra 2015 sa sťažovateľ domáha, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„... Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2 Sžf/20/2014, 2 Sžf/2-8/2015 z 26. 08. 2015 porušil základné právo sťažovateľa... na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR... základné právo sťažovateľa... na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy SR... základné právo sťažovateľa... na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru...

... Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf/20/2014, 2 Sžf/2-8/2015 z 26. 08. 2015 sa zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.

... Sťažovateľovi sa priznáva náhrada trov právneho zastúpenia... spolu 2 847,77 €.“

Ústavný súd na neverejnom zasadnutí pléna 9. decembra 2015 prerokoval sťažnosti sťažovateľa vedené pod sp. zn. Rvp 6093/2014 a sp. zn. Rvp 15233/2015 a uznesením č. k. PLs. ÚS 9/2015-8 ich spojil na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 6093/2014.

II.

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

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti

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

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

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie veci všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko

odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

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

Najvyšší súd napadnutým rozsudkom z 19. marca 2014 potvrdil rozsudok krajského súdu č. k. 6 S 11656/2010-129 z 22. novembra 2012, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie rozhodnutia daňového riaditeľstva z 5. marca 2010.

Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku z 19. marca 2014 poukázal na rozsudok krajského súdu z 22. novembra 2012, ktorý v odvolacom konaní preskúmaval, na odvoláciu argumentáciu sťažovateľa a na vyjadrenie právneho nástupcu daňového riaditeľstva (Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, pozn.). Uviedol relevantné ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. a následne uviedol tieto právne závery:

„V predmetnom prípade sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a správcu dane v podstate z dôvodu, že v konaní pred správnymi orgánmi boli natoľko porušené procesné práva žalobcu, že tieto majú vplyv na zákonnosť predmetných rozhodnutí a namietal arbitrárnosť rozsudku krajského súdu z dôvodu, že krajský súd sa nevysporiadal so všetkými námietkami uvádzanými v žalobe.

... najvyšší súd konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, nie je arbitrárny a nesignalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Úvaha krajského súdu, ktorá vychádza z konkrétnych faktov je logická, a preto aj legitímna a žiadne znaky arbitrárnosti nevykazuje. ...

Pokiaľ ide o vecné námietky uvádzané v odvolaní, Najvyšší súd Slovenskej republiky nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s rozsudkom krajského súdu stotožňuje v celom rozsahu a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za vhodné doplniť nasledovné: žalobca v podstatnej časti odvolania uvádza námietky, ktoré sú totožné s tými,

ktoré žalobca uvádzal už v žalobe a týkajú sa procesného postupu žalovaného, ktoré žalobca opätovne kritizuje a tvrdí, že správne orgány tým, že postupovali tak, ako postupovali, vážne zasiahli do jeho procesných práv, ktoré mu zákon priznáva. Neušlo pritom pozornosti odvolacieho súdu, že vyjadrenia žalobcu v žalobe sú všeobecné, spočívajú vo výpočte údajných procesných pochybení správcu dane a žalovaného, pričom žalobca neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti vyvracajúce zistenia správcu dane, neuviedol, aké rozpory bolo potrebné odstraňovať a ako tieto mali vplývať na zistenie skutkového stavu správcom dane.

V odvolaní poukazuje na to, že správca dane prijal záver, že sprostredkovanie nebolo uskutočnené, na základe nejednoznačných výpovedí a že sa nepokúsil odstrániť rozpory, avšak opätovne nie je zrejmé, aké následky mali tieto údajné nedostatky mať. Zároveň okrem týchto opakovane všeobecných tvrdení uvádza aj nesúlad medzi konkrétnymi faktúrami, ktoré boli a mali byť predložené k niektorým údajne uskutočneným obchodom.

Odvolací súd pripomína, že tieto konkrétne faktúry napadol žalobca až v odvolaní voči druhému rozsudku krajského súdu, pričom ako sám uvádza, mal o nich vedomosť už v konaní pred správnymi orgánmi, keďže ich uviedol už vo svojom vyjadrení k Protokolu, preto v zmysle § 205a OSP tieto nemôžu byť odvolacím dôvodom a z hľadiska preskúmania rozsudku krajského súdu sú irelevantné. ...

Skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovел a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil. “

Ústavný súd pri preskúvaní napadnutého rozsudku najvyššieho súdu z 19. marca 2014 ako odvolacieho súdu vychádzal zo svojho ustáleného právneho názoru, podľa ktorého odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor

zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (tak prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09).

Ústavný súd preto (napriek tomu, že sa sťažovateľ nedomáha vyslovenia porušenia v sťažnosti označených práv relevantným rozhodnutím krajského súdu) preskúmal aj rozsudok krajského súdu č. k. 6 S 11656/2010-129 z 22. novembra 2012, ktorým tento zamietol žalobu sťažovateľa. Krajský súd v rozsudku z 22. novembra 2012 uviedol:

«Vzhľadom k tomu, že žalobca vo svojom návrhu nenamietal výšku vyrubeneho rozdielu dane z príjmov fyzických osôb ani skutkový stav veci súd sa zaoberal námietkami týkajúcimi sa procesného postupu správcu dane, voči ktorému žalobca námietky uviedol. Žalobca uviedol, že počas daňovej kontroly došlo k závažnému porušovaniu procesného postupu, ktoré bolo takého rozsahu, že malo podstatný hmotno-právny dopad na zistenie základu dane a vyrubenú daň. Žalobca namieta, že správca dane „zneužil“ ako dôkazný prostriedok úkon miestneho zisťovania namiesto ústneho pojednávania so svedkami, a tým znemožnil žalobcovi klásť svedkom otázky. Ďalej uviedol, že zo strany správcu dane sa malo jednať o simulované právne úkony, ktoré boli formálne upravené tak, aby zastierali skutočný obsah iného právneho úkonu, ktorým bolo ústne pojednanie so svedkami. Žalobca ďalej namietal neúplnosť dokazovania, pričom namietal, že za úplnosť dokazovania bez ohľadu na dôkazné bremeno zodpovedá výlučne len správca dane. ...

Na základe citovaných zákonných ustanovení ako aj skutkových okolností, ktoré boli súdu preukázané z administratívneho spisu je nespochybniteľné, že žalovaný pri vykonávaní daňovej kontroly týkajúcej sa dani z príjmov právnickej osoby postupoval v súlade so zákonom.

Súd poznamenáva, že v súlade s vyššie citovaným ustanovením § 29 zákon o správe daní a poplatkov je v kompetencii správcu dane, pri aplikovaní základných zásad daňového konania, určiť spôsob dokazovania. Správca dane si v tomto prípade zvolil inštitút miestneho zisťovania. Preto dožiadaním podľa § 16 zákona o správe daní a poplatkov požiadal príslušných správcov dane, aby využitím vyššie spomenutého inštitútu miestneho zisťovania preverili doklady skutočnosti týkajúce sa iba deklarovanych sprostredkovaní u jednotlivých miestneho zisťovania a požadoval od dotknutých strán iba vysvetlenie akým

spôsobom došlo ku kúpe autobusov (cez sprostredkovateľa, resp. priamo). Z obsahu dožiadania správcu dane ani z obsahu zápisníc o miestnom zisťovaní nevyplýva, že by správca dane úmyselne dožiadanim o mieste zisťovanie chcel tento úkon zameniť s výsluchom svedka, lebo daňový subjekt s odberateľom uzavrel iba kúpnu zmluvu a či pred uzavretím kúpnej zmluvy odberateľa jednal resp. mu sprostredkoval kúpu autobusov niekto iný vie len odberateľ a len on sa mohol k tomu vyjadriť. Z vyjadrení odberateľov autobusov vyplýva, že kúpu autobusov dojednali a kúpnu zmluvu uzavreli priamo so zástupcom žalobcu bez sprostredkovateľa. Že v rámci vykonávania nešlo o úmyselnú simuláciu s iným úkonom (t. j. ústnym pojednávaním) svedčí okrem iného aj to, že zápisnice z miestneho zisťovania nemajú znaky zápisníc z vypočutia svedka. Ak sa miestne zisťovanie chápe ako určitý druh ohliadky, pri ktorej správca dane vlastným pozorovaním zisťuje, preveruje alebo objasňuje skutočnosti relevantné pre zákonný a efektívny výkon správy daní, potom je logické, že pri objasňovaní skutočností je potrebné aj vyjadrenie daňového subjektu, u ktorého sa miestne zisťovanie vykonáva, tak ako to predpokladá vyššie citované ustanovenie § 14 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov. Preto súd námietku o simulácii úkonu – miestne zisťovanie považuje za nedôvodnú.

K spochybňovanej úplnosti dokazovania zo strany správcu dane súd poznamenáva, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly rozsiahle dokazovanie, ktoré uskutočnil aj v spolupráci s inými daňovými úradmi a až na základe takto vykonanej kontroly dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že deklarované sprostredkovanie bolo aj reálne uskutočnené. Zákon o správe daní a poplatkov vo viacerých svojich ustanoveniach stanovuje, že dôkazné bremeno v daňovom konaní leží na strane daňového subjektu (§ 15 ods. 6, § 29 ods. 8 a pod.). Žalobca k predmetným faktúram ako aj zisteniam správcu dane neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti vyvracajúce zistenia správcu dane. Žalobca si nesprávne vykladá ustanovenie § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, keď nahrádza svoju zákonnú dôkaznú povinnosť ako daňového subjektu v daňovom konaní, právom požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní skutočnosti, že reálne došlo k uskutočneniu sprostredkovateľskej činnosti. Preto súd námietku o nie dostatočnom zistení skutkového stavu považuje za nedôvodnú.»

Najvyšší súd napadnutým rozsudkom z 26. augusta 2015 potvrdil rozsudok krajského súdu č. k. 7 S 8655/2010-122 zo 6. novembra 2013, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva z 5. marca 2010.

V napadnutom rozsudku z 26. augusta 2015 najvyšší súd poukázal na preskúmaný rozsudok krajského súdu, na obsah odvolania sťažovateľa a na vyjadrenie právneho nástupcu daňového riaditeľstva a následne uviedol:

«V predmetných prípadoch sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutí žalovaného a správcu dane v podstate z dôvodu, že v konaní pred správnymi orgánmi boli natoľko porušené procesné práva žalobcu, že tieto mali vplyv na zákonnosť predmetných rozhodnutí. Namietal arbitrárnosť rozsudku krajského súdu z dôvodu, že krajský súd sa nevysporiadal so všetkými námietkami uvádzanými v žalobe.

... najvyšší súd konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, nie je arbitrárny a nesignalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Úvaha krajského súdu, ktorá vychádza z konkrétnych faktov je logická, a preto aj legitímna a žiadne znaky arbitrárnosti nevykazuje.

... podľa názoru odvolacieho súdu nedošlo k porušeniu práva žalobcu na prístup k súdu a nebola mu ani odňatá možnosť konať pred súdom.

Pokiaľ ide o vecné námietky uvádzané v odvolaní, Najvyšší súd Slovenskej republiky nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s rozsudkom krajského súdu stotožnil v celom rozsahu a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za vhodné doplniť nasledovné: žalobca v podstatnej časti odvolania uvádza námietky, ktoré sú totožné s tými, ktoré uvádzal už v žalobe a týkajú sa procesného postupu žalovaného, ktoré žalobca opätovne kritizuje a tvrdí, že správne orgány tým, že postupovali tak, ako postupovali, vážne zasiahli do jeho procesných práv, ktoré mu zákon priznáva. K tomu najvyšší súd len podotýka, že vyjadrenia žalobcu sú všeobecné, spočívajú vo výpočte údajných procesných pochybení správcu dane a žalovaného, pričom žalobca neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť zistenia správcu dane a ani neuviedol, aké

rozpory bolo potrebné odstraňovať a ako by tieto boli spôsobilé ovplyvniť zistenie skutkového stavu správcom dane.

V odvolaní poukazuje na to, že správca dane prijal na základe nejednoznačných výpovedí záver, že sprostredkovanie nebolo uskutočnené a že sa nepokúsil odstrániť rozpory, avšak opätovne nie je zrejmé, aké následky mali tieto údajné nedostatky mať. ...

Pokiaľ ide o návrh žalobcu na podanie žiadosti Súdnemu dvoru Európskej únie o rozhodnutie o prejudiciálnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, najvyšší súd tomuto návrhu nevyhovel, nakoľko nebol opodstatnený. Skutočnosť, že žalobca nesúhlasí s aplikovaním právnych noriem správnym orgánom a následne aj súdom ešte neznamená, že vo veci je daná potreba stanovenia hraníc aplikácie komunitárneho práva a jeho výkladu. Ako sa to uvádza, právne normy boli aplikované v prejednávanom prípade správne a nevznikli reálne pochybnosti o ich jasnosti a spôsobe uplatňovania. “

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.»

Vychádzajúc z už citovaného právneho názoru, že prvostupňové konanie a odvolacie konanie tvoria jeden celok a je potrebné spoločne posudzovať odôvodnenia rozhodnutí súdu prvého stupňa a odvolacieho súdu, ústavný súd preskúmal odôvodnenie rozsudku krajského súdu č. k. 7 S 8655/2010-122 zo 6. novembra 2013, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva.

V rozsudku zo 6. novembra 2013 krajský súd po zhrnutí priebehu prerokúvanej veci uviedol tieto právne závery:

„Z obsahu administratívneho spisu súd zistil, že na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 13. 11. 2008 č. 696/330/72326/2008/Juri bola u žalobcu, ako u daňového subjektu vykonaná daňová kontrola, predmetom ktorej bola okrem iného DPH podľa zák. č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobie január – december 2007, pričom táto bola na základe žiadosti správcu dane Daňovým riaditeľstvom SR predĺžená do 04. 05. 2009. O výsledku zistenia z tejto daňovej kontroly vyhotovil správca dane dňa 13. 10. 2010 pod č. 696/330/66242/2009/Juri protokol a dňa

01. 11. 2009 dodatok k protokolu, ktorý bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 03. 11. 2009.

Súčasťou administratívneho spisu sú listinné dôkazy tak, ako boli špecifikované v jednotlivých napadnutých rozhodnutiach, t. j. zmluvy o sprostredkovaní, rámcové zmluvy o poskytovaní služieb, dohody o vyplatení provízie, príslušné faktúry, a tiež jednotlivé dožiadania, odpovede na dožiadania s prílohami, ktoré okrem iného tvorili aj zápisnice o miestnom zisťovaní, resp. o ústnom pojednávaní, o výsluchu svedkov a pod. ...

Súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR i správneho orgánu prvého stupňa a tiež konanie, ktoré ich vydaniu predchádzalo v medziach podanej žaloby a dospel k záveru, že tieto rozhodnutia boli vydané v súlade s platnou právnou úpravou. Tieto zodpovedajú zákonu aj po ich formálnej stránke. Správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci a z neho vyvodili aj správny právny záver. Žalovaný sa dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami vznesenými žalobcom v podanom odvolaní, ako to vyplýva z odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí odvolacieho orgánu.

V danom prípade bolo úlohou súdu vyhodnotiť opodstatnenosť žalobných námietok žalobcu, týkajúcich sa procesného postupu správcu dane. Žalobca namietal, že správca dane zneužil inštitút miestneho zisťovania, ktorým v podstate zastrel dôkaz výsluchom svedkov, čím mu ako účastníkovi správneho konania znemožnil klásť svedkom otázky a vyžiť v tejto súvislosti všetky jeho procesné oprávnenia. Zo strany správcu dane malo ísť o simulované právne úkony, ktoré boli formálne upravené tak, aby zastierali skutočný obsah právneho úkonu, ktorým bolo pojednávanie so svedkami. Takýto jeho postup mal podstatný hmotnoprávny dopad na zistenie základu dane a vyrubenú daň. Namietal tiež neúplnosť dokazovania s konštatovaním, že za úplnosť dokazovania bez ohľadu na dôkaznú povinnosť zodpovedá výlučne iba správca dane.

V zmysle citovaného ust. § 29 zákona o správe daní a poplatkov dôkazné bremeno v daňovom konaní spočíva na daňovom subjekte. Jeho povinnosťou je najmä preukázať, že skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne. Úlohou správcu je na základe daňovej kontroly zistiť a objasniť všetky skutočnosti uvedené daňovým subjektom v daňovom priznaní, aby správne určil daňovú povinnosť. Dokazovanie je teda procesný postup, ktorý slúži na získanie

poznatkov správcu dane. dostupných podkladov. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že v kompetencii správcu dane pri aplikovaní základných zásad daňového konania učíť spôsob dokazovania.

V danom prípade správca dane za účelom preverenia si žalobcom dokladmi deklarovaných skutočností týkajúcich sa sprostredkovania dožiadanim podľa § 16 citovaného zákona požiadal príslušných správcov dane jednotlivých sprostredkovateľov, resp. odberateľov o preverenie týchto konkrétnych dokladov a skutočností. Tieto využitím inštitútu miestneho zisťovania v zmysle cit. § 14 zákona o správe daní a poplatkov požadovali od dotknutých strán vysvetlenia smerujúce k zisteniu, či ku kúpe autobusov, resp. vozidiel zn. Iveco došlo prostredníctvom sprostredkovateľa. Ako to vyplýva z jednotlivých zápisníc z miestneho zisťovania, resp. ústneho pojednávania, dožiadaní správcovia dane požadovali uvedené informácie od konateľov, resp. štatutárnych zástupcov týchto subjektov, pretože iba títo boli oprávnení konať v mene uvedených právnických osôb. Jednotlivé zápisnice o miestnom zisťovaní, resp. ústnom pojednávaní nevykazujú znaky zápisníc o výsluchu svedkov, rovnako ako ani z dožiadaní správcu dane nevyplýva, žeby tieto informácie požadoval získať výsluchom svedkov, konkrétnych fyzických osôb. Ak sa miestne zisťovanie chápe ako určitý druh obhliadky, pri ktorej správca dane vlastným pozorovaním zisťuje, preveruje alebo objasňuje skutočnosti relevantné pre zákonný a efektívny výkon správy daní, logické je, že sa od daňového subjektu, u ktorého sa miestne zisťovanie vykonáva, požaduje jeho vyjadrenie, tak, ako to predpokladá aj ust. § 14 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov. Vychádzajúc z uvedeného súd túto námietku žalobcu považuje za neopodstatnenú.

Žalobca v tejto súvislosti v doplnení žaloby poukázal na cit. rozsudok NS SR zo dňa 20. 06. 2012, sp. zn. 6 Sžf/28,32,33,34/2011, ktorý žiadal aplikovať aj na predmetnú vec, z ktorého vyplýva, že ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka, pričom skutkové v tejto veci boli obdobné ako v posudzovanej veci. Toto rozhodnutie sa však vo svojom závere odvoláva na judikatúru – rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/81/2008, 5 Sžf/5/2009, 3 Sžf/35/2009, z obsahu ktorých podľa názoru súdu vyplýva, že skutkové aj právne okolnosti v týchto veciach nekorešponujú s týmito okolnosťami vo veci sp. zn. 6 Sžf/28,32,33,34/2011, ani v posudzovanej veci. V týchto rozhodnutiach

bol totiž za procesné pochybenie správcu dane považovaný jeho postup v súvislosti s vyhodnotením vyjadrenia fyzickej osoby ako konateľa preverovanej spoločnosti, ktorý konateľom v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia ani výkonu daňovej kontroly už nebol, pričom za dôkaz bolo považované jeho vyjadrenie, zrealizované v rámci výsluchu pred orgánmi činnými v trestnom konaní, pri ktorom žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt nebol prítomný a nebolo mu umožnené tejto osobe ako svedkovi klásť otázky, resp. z obsahu zápisníc o ústnom pojednávaní nebolo zrejmé, či konateľ preverovanej spoločnosti bol vypočutý ako svedok, resp. ako účastník konania a z obsahu spisu nebolo zrejmé ani to, či žalobca bol alebo nebol predvolaný k týmto úkonom a či mu bolo umožnené klásť svedkom, resp. znalcom otázky. Preto súd toto rozhodnutie nepovažoval pri posudzovaní tejto veci za záväzné.

Podľa názoru súdu v priebehu správneho konania nedošlo k nerešpektovaniu princípu proporcionality pri uložení lehoty na vyjadrenie žalobcu k výzve správcu dane zo dňa 10. 06. 2009, pretože táto výzva nebola vydaná podľa § 41 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, ako to vyplýva aj z vyjadrenia Žalovaného, preto správca dane nemal ani dôvod určiť lehotu na vyjadrenie podľa ods. 2 citovaného zákonného ustanovenia. Predmetné vyjadrenie sa týkalo faktúr a listín, ktoré žalobca sám predložil správcovi dane, t. j. skutočností, ktoré mu neboli neznáme, pričom tento ani nevyužil svoje oprávnenie požiadať správcu dane o predĺženie určenej lehoty. Navyše svoje vyjadrenie datované dňom 15. 06. 2009 správcovi dane v určenej lehote predložil a z jeho záveru vyplýva, že stanovisko v ňom obsiahnuté považuje za postačujúce s tým, že toto vyvráti všetky možné pochybnosti.

Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, ktorého originál sa v súčasnej dobe nachádza na základe odvolania žalobcu vo veci tunajšieho súdu sp. zn. 6 S/11656/2010 na Najvyššom súde SR, správca dane v rámci predmetnej daňovej kontroly aj v spolupráci s inými daňovými úradmi vykonal rozsiahle dokazovanie, výsledkom ktorého bol záver, že v konaní nebolo preukázané, že predmetné sporné sprostredkovanie bolo uskutočnené. Ako to vyplýva z citovaných zákonných ustanovení i § 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov, dôkazné bremeno v daňovom konaní je na daňovom subjekte, ktorý v tomto prípade bol oboznámený so všetkými dôkazmi, ktoré boli správcom dane použité ako podklad pre vydanie napadnutých rozhodnutí a ktorý ani na základe výzvy správcu dane

vo svojom vyjadrení k jeho zisteniam a k predmetným faktúram neuviedol žiadne také konkrétne skutočnosti, ktoré tieto zistenia vyvracali. Súd nepovažuje výklad ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, prezentovaný žalobcom v žalobe i jeho podaniach za správny, pretože v jeho zmysle by došlo k nahradeniu jeho zákonnej dôkaznej povinnosti právom požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní sporných skutočností, t. j. toho, či k sprostredkovaniu došlo, alebo nie. S poukazom na uvedené považuje súd aj námietku žalobcu týkajúcu sa nedostatočného zistenia skutkového stavu za nedôvodnú.“

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

Vychádzajúc z petitu sťažností, sťažovateľ v sťažnostiach namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu.

Sťažovateľ namieta právny názor daňového úradu, s ktorým sa stotožnil aj najvyšší súd, že sťažovateľ nepreukázal vynaloženie nákladov za sprostredkovanie. K tomuto právnomu záveru dospel na základe výsledkov miestnych zisťovaní. Sťažovateľ

argumentuje tým, že uvedený procesný úkon nebol vykonaný v súlade so zákonom, keďže bol v skutočnosti výsluchom svedkov, vzhľadom na to, že daňový úrad svoj záver založil predovšetkým na obsahu vysvetlení účastníkov miestneho zisťovania. Daňový úrad takto svojím procesným postupom odňal sťažovateľovi právo klásť svedkom otázku na ústnom pojednávaní podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. V prerokúvanom prípade sa podľa sťažovateľa najvyšší súd odchýlil od svojej predchádzajúcej judikatúry, pričom tento odklon dostatočne neodôvodnil.

Najvyšší súd v napadnutom rozsudku z 19. marca 2014 poukázal na to, že námietky sťažovateľa sa týkali výlučne procesného postupu daňového úradu, pričom dospel k záveru, že tieto námietky sú všeobecné bez reálneho dopadu na úplnosť a správnosť zisteného skutkového stavu a taktiež na právne závery z tohto skutkového stavu vyvedené (*„...vyjadrenia žalobcu v žalobe sú všeobecné...pričom žalobca neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti vyvracajúce zistenia správcu dane, neuviedol, aké rozpory bolo potrebné odstraňovať a ako tieto mali vplývať na zistenie skutkového stavu správcou dane.“*). Najvyšší súd odkázal na rozsudok krajského súdu z 22. novembra 2012, ktorý v odôvodnení uviedol, že vyjadrenie daňového subjektu, u ktorého sa vykonáva miestne zisťovanie, predpokladá § 14 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., pričom poukázal na obsah zápisníc z miestneho zisťovania, v ktorých odberatelia autobusov uviedli, že ich kúpu dojednali priamo so zástupcom sťažovateľa bez sprostredkovateľa. S poukazom na § 15 ods. 6 a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. Následne – rovnako ako najvyšší súd – poukázal na všeobecný charakter sťažovateľových námietok (*„... k predmetným faktúram ako aj zisteniam správcu dane neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti vyvracajúce zistenia správcu dane.“*). Krajský súd považoval tiež za relevantné, že sťažovateľ nenamietal vecnú správnosť dodatočného platobného výmeru (*„Žalobca v bode 3. žaloby zdôraznil, že nenamieta výšku vyrubenej rozdielu dane, ani neuvádza v čom správca dane pochybil pri zistení základu dane, ale namieta predovšetkým procesné pochybenia správcu dane.“*).

Najvyšší súd v napadnutom rozsudku z 26. augusta 2015 pred uvedením vlastných právnych záverov podrobne poukázal na vyjadrenie právneho nástupcu daňového

riaditeľstva, ktorý vo svojom podaní poukázal na obsah zmlúv o sprostredkovaní, z ktorých „nebolo možné zistiť čas, formy a spôsoby činností uvedených v predmetných zmluvách...“ , uviedol tiež, že štatutárne orgány odberateľov jednoznačne uviedli, že autobusy, prípadne vozidlá kupovali bez sprostredkovateľov, pričom vyjadrenia samotných sprostredkovateľov hodnotil ako nejednoznačné. Poukázal tiež na konkrétne skutočnosti, napr. to, že sťažovateľ predložil opakovane tie isté faktúry, faktúry nemali rovnaké náležitosti a obsah, boli uvedení rôzni odberatelia na dodávateľskej a odberateľskej faktúre, aj na základe ktorých spochybnil hodnovernosť nákladov za sprostredkovanie. Právny nástupca daňového riaditeľstva vo vyjadrení tiež uviedol, že sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s výsledkami miestnych zisťovaní a navrhnúť ďalšie dôkazy na preukázanie sprostredkovaní, pričom toto svoje právo podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. nevyužil. Najvyšší súd následne poukázal na to, že sťažovateľ argumentoval, že v konaní pred správnymi orgánmi boli natoľko porušené jeho procesné práva, že to malo vplyv na zákonnosť predmetných rozhodnutí daňového úradu. Najvyšší súd dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, a nie je arbitrárny. Dospel tiež k záveru, že argumentácia sťažovateľa bola všeobecná a nebola spôsobilá spochybniť právne závery správnych orgánov („vyjadrenia žalobcu sú všeobecné... žalobca neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť zistenia správcu dane a ani neuviedol, aké rozpory bolo potrebné odstraňovať a ako by tieto boli spôsobilé ovplyvniť zistenie skutkového stavu správcom dane. ... nie je zrejmé, aké následky mali tieto údajné nedostatky mať“.). Krajský súd v rozsudku zo 6. novembra 2013 poukázal na jednotlivé dodatočné platobné výmery a na skutočnosti z nich vyplývajúce, napr. z vyjadrení štatutárnych orgánov odberateľov vozidiel, resp. autobusov okrem iného vyplývalo, že kúpu si zabezpečovali sami a sťažovateľa – dodávateľa kontaktovali priamo, v niektorých prípadoch došlo k negácii podstatnej črty sprostredkovania ako takého z dôvodu, že za sprostredkovateľa a odberateľa konala tá istá fyzická osoba ([REDACTED] , pozn.), v niektorých prípadoch sprostredkovateľ v čase vystavenia faktúry nebol platiteľom DPH ([REDACTED]), vyskytli sa nezrovnalosti na faktúrach – sťažovateľ opakovane predložil tú istú faktúru; uvedený dátum dodania služby (31. december 2007) nekorešpondoval s dátumom, kedy vznikla daňová povinnosť dodaním služby (27. február 2007) a pod. Krajský súd poukázal aj

na vyjadrenie právneho nástupcu daňového riaditeľstva, podľa ktorého sťažovateľ „sa nevyjadril k žiadnemu konkrétnemu zisteniu, ani konkrétnym záverom správcu dane“. Krajský súd následne dospel k záveru, že na preverenie sťažovateľom deklarovanych skutočností, t. j. či došlo k deklaroványm sprostredkovaniam, daňový úrad prostredníctvom dožiadaných daňových úradov využil inštitút miestnych zisťovaní. Podľa krajského súdu zápisnice z miestnych zisťovaní nevykazovali znaky zápisníc o výsluchu svedkov, pričom vyjadrenie daňového subjektu, u ktorého sa vykonáva miestne zisťovanie, predpokladá § 14 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd s poukazom na obsah administratívneho spisu uviedol, že dôkazné bremeno v daňovom konaní je na daňovom subjekte, pričom dospel k záveru, že sťažovateľ „bol oboznámený so všetkými dôkazmi, ktoré boli správcou dane použité ako podklad pre vydanie napadnutých rozhodnutí a ktorý ani na základe výzvy správcu dane vo svojom vyjadrení k jeho zisteniam a k predmetným faktúram neuviedol žiadne také konkrétne skutočnosti, ktoré tieto zistenia vyvracali“. Výklad § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. sťažovateľom nepovažoval za akceptovateľný vzhľadom na to, že „v jeho zmysle by došlo k nahradeniu jeho zákonnej dôkaznej povinnosti právo požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní sporných skutočností, t. j. toho, či k sprostredkovaniu došlo, alebo nie“.

Ústavný súd, vychádzajúc z uvedených skutočností, konštatuje, že právne závery najvyššieho súdu v napadnutých rozsudkoch nie sú arbitrárne, vychádzajú z ústavne akceptovateľného výkladu príslušných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb., a zároveň uvedené úvahy tvoria dostatočný podklad pre napadnuté rozsudky, preto tieto nie sú ani zjavne neodôvodnené. V tejto súvislosti ústavný súd zdôrazňuje, že k tomuto právnomu záveru dospel predovšetkým z dôvodu, že námietky sťažovateľa v sťažnosti a aj v jeho podaniach (odvolaniach a žalobách) mali len všeobecný charakter. Sťažovateľ nijakým spôsobom svoju argumentáciu nekonkretizoval, vo svojej argumentácii sa nezameral na konkrétne zistenia daňového úradu vyplývajúce z dodatočných platobných výmerov, prípadne zápisníc z miestnych zisťovaní. Rovnako tak nijako neuviedol ako materiálne relevantným spôsobom sa zasiahlo do ním označených práv podľa ústavy a dohovoru, t. j. neuviedol také skutočnosti, ktoré by aspoň naznačovali, ako by voľba svedeckých výpovedí namiesto miestnych zisťovaní bola spôsobilá zvrátiť predmetné

rozhodnutia daňových úradov (dodatčných platobných výmerov), prípadne privodiť pre neho iné rozhodnutie (pričom on sám nespochybňoval výšku zisteného základu dane a výšku zisteného rozdielu dane – v prípade napadnutého rozsudku najvyššieho súdu z 19. marca 2014). Ústavný súd považoval tiež za relevantné, že sťažovateľ mal možnosť oboznámiť sa s výsledkami miestnych zisťovaní a mal možnosť sa k nim vyjadriť. Ústavný súd sa stotožňuje aj so záverom najvyššieho súdu v spojení s krajským súdom, že voľba miestneho zisťovania dožiadanými daňovými úradmi bola ústavne akceptovateľným postupom. Tento procesný inštitút bol primeraným a akceptovateľným prostriedkom na objasnenie rozhodujúcich skutočností, daňové úrady zisťovali konkrétne skutočnosti priamo u príslušných daňových subjektov, preverovali konkrétne zmluvy, zaúčtovanie jednotlivých faktúr a pod., a zároveň žiadali o vysvetlenie štatutárne orgány, pričom takýto priebeh miestneho zisťovania vyplýva priamo z príslušných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. Daňový úrad uviedol konkrétne skutočnosti (napr. nezrovnalosti na faktúrach, obsah zmlúv o sprostredkovaní a pod.), na základe ktorých dospel k záveru, že sťažovateľ nepreukázal dostatočne, že k sprostredkovaniam došlo. Z tohto pohľadu neobstojí námietka sťažovateľa, že rozhodujúce skutočnosti odvodil daňový úrad predovšetkým z vyjadrení štatutárnych orgánov odberateľov (čím malo ísť podľa neho o zastretú svedeckú výpoveď).

V súvislosti s týmito závermi ústavný súd poukazuje na právny názor (II. ÚS 25/2016), podľa ktorého ak by mali byť dôvodom zrušenia rozhodnutia iba formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné alebo pre účastníka výhodnejšie rozhodnutie, nie je namieste rozhodnutie zrušiť iba preto, aby sa proces zopakoval a tieto vady odstránili.

Vo svojej stabilizovanej judikatúre ústavný súd tiež uviedol, že posudzuje spravodlivosť procesu ako celku (napr. m. m. II. ÚS 307/06, IV. ÚS 104/2012, II. ÚS 372/2012, II. ÚS 373/2012, IV. ÚS 629/2012), preto k vyhovaniu sťažnosti dochádza zásadne iba v prípadoch, ak dospeje k názoru, že namietané a relevantné procesné pochybenia zo strany príslušného orgánu verejnej moci umožňujú prijatie záveru, že proces ako celok bol nespravodlivý a vzhľadom na to aj jeho výsledok môže vyznievať ako nespravodlivý. Ústavný súd preto nepristupuje k vyhovaniu sťažnosti v prípadoch,

keď zo strany orgánov verejnej moci síce k určitému pochybeniu došlo, avšak jeho intenzita a existujúca príčinná súvislosť medzi namietaným porušením ústavou garantovaného práva a jeho dôsledkami na spravodlivosť procesu ako celku nemala podstatný dosah (m. m. IV. ÚS 320/2011). V tejto súvislosti ústavný súd tiež zdôrazňuje, že nie každé pochybenie zo strany orgánu verejnej moci má automaticky za následok porušenie ústavou garantovaného základného práva, v danom prípade predovšetkým základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. V prerokúvanom prípade ústavný súd nemôže konštatovať nespravodlivosť procesu ako celku, prípadne nespravodlivosť jeho výsledku v takom rozsahu, aby bolo možné uvažovať o porušení základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Sťažovateľ tiež namieta, že najvyšší súd sa svojím rozhodnutím odchýlil bez akceptovateľného dôvodu od svojej predchádzajúcej judikatúry, v ktorej vymedzil, kedy v daňovom konaní ide o aplikáciu inštitútu výsluchu svedka. Sťažovateľ tento argument s poukazom na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 28, 32, 33, 34/2011 uplatnil vo veci odpočítania DPH. S uvedenou argumentáciou sa najvyšší súd vysporiadal v napadnutom rozsudku z 26. augusta 2015 len odkazom na rozsudok krajského súdu zo 6. novembra 2013. Krajský súd v predmetnom rozsudku uviedol, že právne závery zo špecifikovaného rozsudku najvyššieho súdu v prerokúvanej veci nepovažoval za záväzné. Poukázal na judikatúru, na ktorú sa odvolával najvyšší súd (rozsudky najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 3 Sžf 81/2008, 5 Sžf 5/2009 a 3 Sžf 35/2009), pričom uviedol, že skutkové a právne okolnosti v týchto veciach sú odlišné od prerokúvanej veci a od rozsudku sp. zn. 6 Sžf 28, 32, 33, 34/2011. Poukázal na niektoré skutkové okolnosti z uvedených prípadov – predovšetkým to, že v jednom prípade išlo o výsluch fyzickej osoby, ktorá nebola konateľom preverovaného daňového subjektu v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia a ani v čase výkonu daňovej kontroly a za dôkaz slúžilo jej vyjadrenie pred orgánmi činnými v trestnom konaní a rovnako zo zápisníc o ústnom pojednávaní nebolo zrejmé, či konateľ preverovanej spoločnosti bol vypočutý ako svedok alebo ako účastník konania s tým, že žalobca v uvedených veciach nebol upovedomený o výsluchu a nemal možnosť klásť týmto osobám otázky.

Ústavný súd v tejto súvislosti konštatuje, že čiastočne možno akceptovať námietku sťažovateľa, že uvedené odôvodnenie krajského súdu nie je vyčerpávajúce a bez výhrad presvedčivé, avšak v kontexte s ďalšími okolnosťami prerokúvanej veci (predovšetkým povahou námietok sťažovateľa a ďalších zistení daňového úradu, s ktorými sťažovateľ ani v náznakoch nepolemizuje, pozn.), možno toto odôvodnenie stále považovať za ústavne akceptovateľný podklad pre odklon od citovanej judikatúry najvyššieho súdu. Pri formulovaní tohto právneho názoru ústavný súd prihliadol na to, že skutkové a právne okolnosti v rozsudkoch najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 81/2008, sp. zn. 5 Sžf 5/2009 a sp. zn. 3 Sžf 35/2009 boli skutočne odlišné od prerokúvanej veci, pričom tieto odlišnosti v zásade primerane vyjadril krajský súd v rozsudku zo 6. novembra 2013. Rovnako tak ústavný súd poukazuje na to, že najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 6 Sžf 28, 32, 33, 34/2011 z 20. júna 2012 sformuloval právny záver, podľa ktorého „ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka“. V tejto súvislosti ústavný súd konštatuje, že túto právnu vetu samu osebe bez zohľadnenia skutkových okolností konkrétnej veci nemožno považovať za dostatočný a vyčerpávajúci podklad pre jednoznačný záver o aplikácii inštitútu výsluchu svedka, prípadne miestneho zisťovania. Pri súčasnej existencii inštitútu výsluchu svedka a miestneho zisťovania, ktoré má definičný prvok, ktorý je podobný výsluchu svedka, a to povinnosť daňového subjektu a tretej osoby poskytnúť súčinnosť podľa § 14 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., ktorá, vychádzajúc z textu zákona, najmä zahŕňa povinnosť podať potrebné vysvetlenia zamestnancovi správcu dane, citovaná právna veta nemôže byť vnímaná ako vyčerpávajúce a dostatočné vymedzenie rozdielu medzi obidvoma inštitútmi. Je nevyhnutné, aby všeobecné súdy podporne zohľadnili aj skutkové okolnosti prerokúvanej veci – predovšetkým ďalšie relevantné skutkové zistenia a povahu skutočností, ktoré sa majú objasniť v procese dokazovania.

Tento záver sčasti podporuje aj judikatúra najvyššieho súdu, ktorý sa napr. v rozsudku sp. zn. 5 Sžf 60/2009 z 25. mája 2010 zaoberal spôsobom výkonu miestneho zisťovania, pričom uviedol: „Právo kontrolovaného daňového subjektu vyplývajúce mu z ust. § 15 ods. 5 písm. d) zákona o správe daní a poplatkov netreba brať absolútne v tom zmysle, že daňový subjekt musí byť prítomný pri každom miestnom zisťovaní,

nakol'ko relevantné informácie vyplývajúce z miestneho zisťovania podliehajú prejednaniu s dotknutým daňovým subjektom, pri ktorom má daňový subjekt možnosť v plnej miere využiť svoje procesné práva vyjadriť sa k zisteniam správcu dane, navrhopovať vykonanie ďalších dôkazov na podporu jeho tvrdení, resp. na vyvrátenie podozrenia o nevierohodnosti ním predkladaných dôkazov, prípadne klásť otázky tretím osobám zúčastneným na daňovom konaní.“

A taktiež možno tento prístup identifikovať aj v náleze Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 232/02 z 29. 10. 2002 (na ktorý poukazuje aj sťažovateľ v sťažnosti, pozn.). V tomto náleze Ústavný súd Českej republiky uviedol: „Zo žiadneho údaja protokolu nevyplýva, že by uvedení zamestnanci konali za uvedenú spoločnosť..., a tak nemožno dospieť k inému záveru, ako že títo boli vypočutí ako svedkovia. V danej situácii potom je uvedený protokol ako dôkaz nepoužiteľný, keďže spomenuté osoby neboli poučené v zmysle... § 8 ods. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a daňovému subjektu nebolo umožnené klásť im otázky. K tomu Ústavný súd považuje za potrebné doplniť, že aj keby spomínané osoby boli vypočuté za daňový subjekt, vznikajú pochybnosti o správnosti daného postupu, keďže podľa názoru Ústavného súdu je povinnosťou správcu dane riadne posúdiť, kedy skutočne ide o konanie s daňovým subjektom, ktorý napr. podáva vysvetlenie v rámci miestneho zisťovania podľa § 15 ods. 5 zákona č. 337/1992 Sb., a kedy vzhľadom k povahe predmetného konania ide o výsluch svedka v zmysle § 8 citovaného zákona (hoci tento je súčasne daňovým subjektom, prípadne osobou oprávnenou za nejaký daňový subjekt konať). Pokiaľ je príslušná osoba vypočúvaná ohľadom dôležitých okolností v daňovom konaní, ktoré sa týkajú iných osôb, ak sú jej známe (§ 8 ods. 1 prvá veta zákona č. 337/1992 Sb.), ide zjavne o výsluch svedka. Správca dane teda nie je oprávnený voľne voliť medzi týmito právnymi úkonmi, ale musí prihliadnuť na ich skutočný obsah, a to už z dôvodu ochrany práv subjektu, s ktorým je vedené daňové konanie, keďže svedok je podľa zákona povinný vypovedať pravdu a nič nezamlčať, o čom musí byť poučený a musí byť poučený o následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede.“ Z uvedeného je zrejmé, že Ústavný súd Českej republiky poukazuje aj na potrebu ochrany osoby, ktorá bude vypočutá ako svedok, prípadne bude podávať vysvetlenie v rámci miestneho

zistovania, z toho hľadiska, aby bola, ak je to potrebné, riadne poučená o následkoch neúplnej, prípadne nepravdivej výpovede.

Aj z citovaných rozhodnutí je zrejmé, že hranica zákonného výkonu miestneho zistovania a takto aj hranica medzi výsluchom svedka a miestnym zisťovaním je otázkou správneho výkladu príslušných ustanovení a rozhodne nie je vyčerpávajúco vymedzená citovanou právnou vetou v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 28, 32, 33, 34/2011. Detailnejšie vymedzenie tejto hranice je v prvom rade úlohou rozhodovacej činnosti všeobecných súdov v systéme správneho súdnictva a presahuje predmet konania ústavného súdu o sťažnostiach sťažovateľa. Na podklade uvedených skutočností ostáva ústavnému súdu konštatovať, že ani argumentácia sťažovateľa zameraná na citovanú judikatúru najvyššieho súdu nespochybňuje záver o ústavnej udržateľnosti aplikácie miestnych zisťovaní daňovým úradom v procese dokazovania v prerokúvanej veci.

Sťažovateľ súčasne v sťažnostiach namieta aj porušenie svojho základného práva domáhať sa preskúmania rozhodnutia orgánu verejnej správy súdom zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu.

Vychádzajúc zo samotného obsahu sťažností, ako aj zo zistení vyplývajúcich z písomností pripojených k týmto sťažnostiam a s prihliadnutím na už vyslovený právny názor (k namietanému porušeniu základného práva zaručeného čl. 46 ods. 1 ústavy) ústavný súd konštatuje, že namietané porušenie tohto základného práva (čl. 46 ods. 2 ústavy) je zjavne nedôvodné a neopodstatnené. Sťažovateľovi totiž nebolo rozhodnutiami vo veci konajúcich všeobecných súdov odňaté právo na preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy súdom a ani samotný sťažovateľ neuviedol žiadne relevantné dôkazy preukazujúce opak. Skutočnosť, že najvyšší súd v daných prípadoch nerozhodol podľa predstáv sťažovateľa, totiž nemôže zakladať dôvod na vyslovenie porušenia jeho základného práva podľa čl. 46 ods. 2 ústavy.

V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na svoju judikatúru, v ktorej konštatoval, že postup súdneho orgánu, ktorý koná v súlade s procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi

predpismi konania v občianskoprávnej alebo trestnoprávnej veci, nemožno považovať za porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy. Ústavný súd nezistil žiadne také skutočnosti, ktoré by naznačovali možnosť porušenia základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným. O svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. Podľa názoru ústavného súdu predmetný právny výklad príslušných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. najvyšším súdom takéto nedostatky nevykazuje.

Na základe uvedeného ústavný súd túto časť sťažností odmietol z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

II.2 K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu

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

Pokiaľ sťažovateľ namieta, že napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu došlo aj k porušeniu jeho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, ústavný súd zastáva v zhode s Európskym súdom pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) názor, že označený článok dohovoru nie je aplikovateľný vo veci sťažovateľa.

Článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného

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

Ústavný súd v nadväznosti na právne názory EŠĽP uvádza, že daňové právo je jedným zo základných odvetví verejného práva a dane predstavujú prejav výsady štátu požadovať od povinných subjektov ich platenie s cieľom získať zdroje na svoju existenciu a plnenie svojich úloh a funkcií. Aj preto rozhodovanie o daňových právach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Daňové veci v niektorých prípadoch možno, vychádzajúc zo znenia dohovoru, podradiť pod pojem trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť dohovoru, to však len vtedy, ak ide o ukladanie daňových sankcií (napríklad pokút alebo v minulosti zvýšenia dane). Keďže všeobecné súdy na základe žalôb sťažovateľa preskúmavali zákonnosť rozhodnutí daňového riaditeľstva, ktorými boli potvrdené dodatočné platobné výmery daňového úradu, ktorými bol vyrubený sťažovateľovi rozdiel na dani z príjmov, resp. na dani z pridanej hodnoty (a nie daňová sankcia), ústavný súd dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je v tomto prípade *ratione materiae* aplikovateľný (m. m. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016).

Na základe uvedeného ústavný súd túto časť sťažností odmietol z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde, keďže nezistil možnosť

porušenia práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu, realnosť ktorej by mohol posúdiť po ich prijatí na ďalšie konanie.

II.3 K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 26. augusta 2015

Podľa sťažovateľa napadnutým rozsudkom z 26. augusta 2015 najvyšší súd porušil aj jeho základné právo na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy, keďže najvyšší súd nevyhovel jeho žiadosti o polozenie prejudiciálnej otázky SD EÚ. Najvyšší súd navyše nedostatočne odôvodnil svoje rozhodnutie o tejto žiadosti. Podľa sťažovateľa pochybnosti o „jasnosti právnej normy“ vyplývajú zo záveru krajského súdu, že rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 28, 32, 33, 34/2011 nekorešponduje s jeho rozsudkami sp. zn. 3 Sžf 81/2008, sp. zn. 5 Sžf 5/2009 a sp. zn. 3 Sžf 35/2009, pričom podľa sťažovateľa *„uvedené samé o sebe je dôkazom, že v prejednávanom prípade vznikli reálne pochybnosti o jasnosti právnej normy a o spôsobe jej uplatňovania“*.

Najvyšší súd v napadnutom rozsudku z 26. augusta 2015 uviedol, že návrhu sťažovateľa nevyhovel, lebo nebol opodstatnený, uviedol tiež, že *„právne normy boli aplikované v prejednávanom prípade správne a nevznikli reálne pochybnosti o ich jasnosti a spôsobe uplatňovania“*.

Možno pripustiť, že odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu z 26. augusta 2015 je pomerne stručné, napriek tomu je v ňom zreteľný právny záver, že aplikáciu príslušných právnych noriem a ich výklad považoval najvyšší súd za jasnú. Sťažovateľ sťažnosť v tomto smere bližšie neodôvodnil, v súvislosti s touto argumentáciou neuvádza, ktoré ustanovenia a ktorého právneho predpisu podľa jeho názoru vyžadovali bližšie vysvetlenie predložením prejudiciálnej otázky SD EÚ. Poukazuje len na špecifikované rozsudky najvyššieho súdu, z ktorých má vyplývať nejasnosť právnej úpravy. V inej časti sťažnosti sťažovateľ odkazom na tieto rozsudky poukazuje na rozdiely medzi inštitútom výsluchu svedka a miestneho zisťovania, teda ustanovení zákona č. 511/1992 Zb., ktoré majú procesný charakter. Ústavný súd vo svojom skoršom

rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 170/2013 uviedol, že zo samotného znenia čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie vyplýva, že predmetom otázky súdu členského štátu môže byť len výklad alebo platnosť aktov práva Únie, nie národného práva. Z tohto pohľadu sa javí byť námietka sťažovateľa zjavne neopodstatnená, keďže, vychádzajúc z argumentácie v jeho sťažnosti, prejudiciálna otázka sa mala týkať vyjasnenia procesných inštitútov zakotvených v národnom právnom predpise. Sťažovateľ, zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom, bližšiu argumentáciu v sťažnosti v tomto smere neuvádza, t. j. predovšetkým neuvádza ustanovenia právnych predpisov Európskej únie, ktoré vyžadovali bližší výklad a vysvetlenie.

Na tomto základe ústavný súd dospel k záveru, že sťažovateľ neuviedol takú argumentáciu, ktorá by indikovala možné porušenie základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z 26. augusta 2015, preto sťažnosť aj v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

Keďže sťažnosti sťažovateľa boli odmietnuté, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 15. decembra 2016