



ÚSTAVNÝ SÚD SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Hlavná 110, 042 65 Košice 1

P. O. Box E – 35

PREHEAD VYBRANÝCH ROZHODNUTÍ ÚSTAVNÉHO SÚDU SLOVENSKEJ REPUBLIKY

za obdobie III./2019
Senát I

Nález:

spisová značka	I. ÚS 30/2018
populárny názov	daňové konanie
sudca spravodajca	Milan Lalič
druh konania	konanie o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb
druh rozhodnutia a spôsob vybavenia	Nález - Nález
dátum rozhodnutia	30.01.2019
dotknuté články ústavy a medzinárodných zmlúv	Ústava Slovenskej republiky čl. 48 ods. 2 Ústava Slovenskej republiky čl. 46 ods. 1 Ústava Slovenskej republiky čl. 46 ods. 2 Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd čl. 6 ods. 1 zákon č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov
analytická právna veta	Konečným účelom daňového konania je rozhodnutie o právach a povinnostiach daňového subjektu. Pred jeho vydaním je však nevyhnutné umožniť daňovému subjektu v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, a to aj s cieľom odstrániť protichodné tvrdenia a postoje správcu dane, ku ktorým tento dospel v daňovej kontrole, ktorá nemá charakter rozhodovací, ale zisťovací. Situácia, keď daňová kontrola de facto nahrádza vyrubovacie konanie pred správcom dane, je ústavným súdom posudzovaná ako závažné procesné pochybenie, ktorého procesným dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie.
skutkový stav a základné fakty	Rozhodnutiami daňového úradu (ďalej len „správca dane“) boli sťažovateľke vyrubené rozdieli na dani z pridanej hodnoty za mesiac jún 2008 a júl 2008. Na podklade žaloby sťažovateľky krajský súd preskúmal zákonnosť predmetných rozhodnutí odvolacieho orgánu a rozsudkom z 13. januára 2015 žalobu zamietol. V totožnej veci pritom išlo už o druhý zamietajúci rozsudok krajského súdu, keď v poradí prvý rozsudok zo 17. apríla 2012 najvyšší súd zrušil. Na odvolanie sťažovateľky proti zamietajúcejmu rozsudku krajského súdu z 13. januára 2015 o veci rozhodoval najvyšší súd, ktorý rozsudkom napadnutým touto sťažnosťou v poradí druhý rozsudok krajského súdu potvrdil. Najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku podľa tvrdení sťažovateľky stotožnil s nesprávnymi a neprijateľnými a ústavne nekonformnými právnymi závermi krajského súdu a k podstatným námietkam sťažovateľky prijal arbitrárne závery, príp. k niektorým námietkam sťažovateľky sa vôbec nevyjadril.
z odôvodnenia	Podstatnou skutočnosťou určujúcou pre prijatie sťažnosti na ďalšie konanie bola okrem meritórnej sťažnostnej argumentácie namietajúcej neústavnosť napadnutého rozsudku najvyššieho súdu aj skutočnosť (rovnako akcentovaná aj

sťažovateľkou), že ústavný súd o sťažnosti sťažovateľky založenej na obdobných argumentoch už rozhodoval a tejto nálezom sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015 vyhovel.

Z relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu je zrejmé, že najvyšší súd tento odôvodnil výlučne odkazom na iné (obdobné) rozhodnutie najvyššieho súdu v inej veci sťažovateľky bez toho, aby špecificky reagoval na podstatné odvolacie dôvody. Takýto postup najvyššieho súdu mal v čase rozhodovania najvyššieho súdu oporu v § 250ja ods. 7 Občianskeho súdneho poriadku. Ústavný súd však v tejto súvislosti považuje za nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že toto zákonné ustanovenie bolo potrebné v záujme ústavne konformného výkladu (čl. 152 ods. 4 ústavy) aplikovať aj vo svetle judikatúry ústavného súdu a Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) zaoberajúcej sa právom účastníka konania na riadne odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (m. m. I. ÚS 118/2010). Ústavný súd v týchto súvislostiach stabilne a konzistentne pripomína, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (v daňových veciach napr. I. ÚS 241/07). Rovnako ESLP pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsku z 21. 1. 1999). Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (napr. Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998). Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06).

Ak by všeobecný súd nepostupoval spôsobom vyplývajúcim z citovanej judikatúry a v odôvodnení by nedal odpovede na podstatné námietky účastníka konania, jeho rozsudok – hoci odôvodnený odkazom na iné rozhodnutie – by v teste jeho ústavnej akceptovateľnosti nemohol byť vyhodnotený ako ústavne súladný. Ustanovenia čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru totiž zaručujú, že všeobecný súd poskytne zrozumiteľné, jasné a preskúmateľné odpovede na tie podstatné právne otázky, ktoré sú pre preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy určujúce.

V súdnej veci sťažovateľky je zrejmé, že podstatné sťažnostné námietky, ktoré uplatnila aj v konaní pred najvyšším súdom, sú totožné, ako jej námietky uplatnené v konaní o sťažnosti pre namietané porušenie jej práv rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2014 z 25. februára 2015, kde najvyšší súd preskúmaval zákonnosť rozhodnutí orgánov daňovej správy za zdaňovacie obdobie máj 2008. Nálezom ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015 bolo tejto sťažnosti sťažovateľky vyhovené a napadnutý rozsudok najvyššieho súdu bol zrušený. Z pohľadu aktuálne súdnej sťažnosti mali význam najmä závery ústavného súdu týkajúce sa absencie prvostupňového daňového (vyrubovacieho) konania a nezákonného prihladenia na dôkazy získané z medzinárodnej výmeny daňových informácií. Ústavný súd na odôvodnenie tohto nálezu v podstatnom uviedol:

„V ďalšom sťažovateľka namietala, že po skončení daňovej kontroly neprebehlo prvostupňové vyrubovacie konanie, pretože za daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane, a to vydanie prvostupňového rozhodnutia. Podľa sťažovateľky daňová kontrola nemôže nahrádzať prvostupňové daňové konanie, ktorého neuskutočnenie spôsobí nedostatok materiálnej podmienky daňového konania a v konečnom dôsledku odňatie možnosti sťažovateľky konať pred daňovými orgánmi. Zo spisu predloženého správcom dane ústavný súd zistil, že na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly z 29. marca 2011 začala u sťažovateľky 4. mája 2011 daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za máj 2008. Dňa 28. februára 2012 bol spísaný protokol o daňovej kontrole v znení dodatku č. 1 z 3. mája 2012, ktorý mal byť

so sťažovateľkou prerokovaný 3. mája 2012. Vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľka sa v stanovený deň na prerokovanie protokolu nedostavila, bol v súlade s § 15 ods. 12 zákona o správe daní považovaný za deň prerokovania protokolu deň určený vo výzve správcu dane. Sťažovateľka svoje pripomienky k protokolu písomne podala 21. marca 2012. Správca dane vydal 4. mája 2012 dodatočný platobný výmer, ktorým sťažovateľke vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008.

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

Vzhľadom na uvedené skutočnosti nemožno mať pochybnosti o tom, že po ukončení daňovej kontroly sa v danej veci neuskutočnilo vyrubovacie konanie, v ktorom by sťažovateľka mohla v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, najmä predložiť dôkazy, zoznámiť sa s pripomienkami a prípadne odstrániť protichodnosť tvrdení správcu dane, ku ktorým dospel pri daňovej kontrole. Daňové konanie sa v danej veci začalo bez prvej inštancie, teda prakticky odvolacím konaním, pričom správca dane tak svojím postupom porušil základné zásady daňového konania (najmä zásadu zákonnosti, zásadu súčinnosti, zásadu rovnosti) (m. m. I. ÚS 238/06). Uvedený postup daňových orgánov, v rámci ktorého bola daňová kontrola vykonaná ako prvostupňové daňové konanie, možno podľa názoru ústavného súdu považovať za vážne procesné pochybenie, ktorého dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie vo veci samej. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia podľa názoru ústavného súdu nevyplýva relevantné zaujatie stanoviska najvyššieho súdu k sťažovateľkou nastolenej otázke, kedy prebehlo vyrubovacie konanie. Argumenty sťažovateľky zostali v podstate nezodpovedané, a preto ústavný súd hodnotí odôvodnenie napadnutého rozhodnutia v tejto časti ako nepreskúmateľné a nepresvedčivé poukazujúc na svoju ustálenú judikatúru, v zmysle ktorej také rozhodnutie nerešpektuje požiadavku odôvodnenia súdneho rozhodnutia, pretože jasne a zrozumiteľne nedáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (sp. zn. III. ÚS 279/09). Procesná otázka, či v danej veci prebehlo vyrubovacie konanie, bola bez akýchkoľvek pochybností otázkou podstatnou pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného (daňového riaditeľstva).

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

Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia k tejto námietke sťažovateľky uviedol, že v zhode s krajským súdom považuje vykonané dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, že obchody deklarované sťažovateľkou boli uskutočnené ňou tvrdým spôsobom, za zákonné. Súčasne konštatoval, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane využil pri výkone daňovej kontroly dôkazy získané z iných konaní (u

rovnakého daňového subjektu), z odpovedí na dožiadania od iných správcov dane a z odpovedí získaných v rámci VDI z roku 2010, vykonal pojednávania s bývalým konateľom obchodnej spoločnosti, dodávateľom investičného zlata, ako aj vypočutím bývalej konateľky tejto spoločnosti prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Bratislava. Najvyšší súd sa súčasne stotožnil s postupom správcu dane, ktorý svoju pozornosť správne zamerlal na obchodné transakcie, na základe ktorých spoločnosť kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov (strana 19 – 21 namietaného rozhodnutia).

Ústavný súd v súvislosti s uvedenou námietkou sťažovateľky konštatuje, že zásada zákonnosti v daňovom konaní súvisí aj s požiadavkou spoľahlivého zistenia skutočného stavu veci tvoriacej predmet konania. Správca musí vykonávať dokazovanie spôsobom, ktorý garantuje jeho objektivitu, teda musí vziať do úvahy dôkazy svedčiace v neprospech daňového subjektu, ale aj v jeho prospech. V prípade zistenia skutkových okolností, ktoré sú spôsobilé podstatne ovplyvniť rozhodnutie vo veci, nemožno na uvedené prihliadnuť, ak správca dane o nich nezískal informácie v procese dokazovania postupom zákonne konformným. Ústavný súd dospel k záveru, že námietka sťažovateľky o nezákonnosti dôkazov získaných v rámci MVDI bola najvyšším súdom zodpovedaná len všeobecne, keďže v odôvodnení napadnutého rozhodnutia je konštatovaná zákonnosť vykonaných dôkazov bez zaujatia relevantného stanoviska k uvedenému tvrdeniu sťažovateľky.“

Okolnosti súvisiace s priebehom daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania boli v aktuálne súdnej právnej veci týkajúcej sa prieskumu zákonnosti rozhodnutí orgánov daňovej správy za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008 takmer identické. Sťažovateľka po doručení protokolu z daňovej kontroly k tomuto podala vyjadrenie, s ktorým sa správca dane vysporiadal v dodatku č. 1 k protokolu, ktorý bol spolu s protokolom prejednaný so sťažovateľkou 8. októbra 2010. V bezprostrednej nadväznosti na to správca dane vydal 12. októbra 2010 rozhodnutia, ktorými bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008. V období medzi prerokovaním protokolu a vydaním rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu dane teda zjavne neprebehlo (nemohlo prebehnúť) žiadne prvostupňové vyrubovacie konanie. Daňové konanie – ktorého zmysel a význam je odlišný od daňovej kontroly (por. I. ÚS 238/06) – teda v zásade prebehlo len na úrovni odvolacieho konania, keď odvolací orgán (žalovaný v konaní pred najvyšším súdom) preskúmal odvolanie sťažovateľky a o tomto rozhodol.

Konečným účelom daňového konania je rozhodnutie o právach a povinnostiach daňového subjektu. Pred jeho vydaním je však nevyhnutné umožniť daňovému subjektu v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, a to aj s cieľom odstrániť protichodné tvrdenia a postoje správcu dane, ku ktorým tento dospel v daňovej kontrole, ktorá nemá charakter rozhodovací, ale zisťovací. Situácia, keď daňová kontrola de facto nahrádza vyrubovacie konanie pred správcou dane, je ústavným súdom posudzovaná ako závažné procesné pochybenie, ktorého procesným dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie. Napokon, takýto postup už bol ako ústavne nekonformný posúdený nálezom ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06, na ktorého záveroch ústavný súd zotrval aj v náleze sp. zn. I. ÚS 314/2015 vo veci ústavnosúdného prieskumu rozhodnutia najvyššieho súdu týkajúceho sa iného zdaňovacieho obdobia sťažovateľky. Ústavný súd preto ani v teraz súdnej veci nevzhliadol dôvod odkloniť sa od týchto záverov.

Z rozsudku najvyššieho súdu pritom nevyplýva, ako sa s týmito názormi vysporiadal, keďže tento sa len stotožnil s iným rozhodnutím najvyššieho súdu a tiež odkázal na dôvody ním preskúmaného rozsudku krajského súdu. Ani krajský súd vo veci sťažovateľky a ani najvyšší súd v nom rozsudku, ktorým bol odôvodnený jeho teraz preskúmaný rozsudok, však k tejto sťažovateľkou efektívne uplatnenej argumentácii nezaujal preskúmateľné a riadne odôvodnené stanovisko.

	<p>Pokiaľ ide o vyhodnotenie argumentácie sťažovateľky týkajúcej sa použiteľnosti a zákonnosti informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií (ďalej len „MVDI“). Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu je zreteľné, že jeho závery boli v podstatnej časti založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli práve z MVDI. Sťažovateľka však tento záver namieta s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-184/05 a C-55/98. Podstata argumentácie sťažovateľky spočíva v tvrdení, že takto získané podklady samy osebe nie sú dôkazom, ale len informáciou, ktorá následne musí byť verifikovaná riadne vykonaným dokazovaním v súčinnosti s daňovým subjektom. Z rozsudku najvyššieho súdu nevyplýva, akým spôsobom sa vyrovnal s touto argumentáciou sťažovateľky. Všeobecné vrdenie o zákonnosti MVDI bez zaujatia relevantného stanoviska k tejto procesnej obrane sťažovateľky však vo svetle možnej kolízie so základnými zásadami daňového konania nepostačuje. Definitívne vyriešenie tejto podstatnej právnej otázky je ústavnou povinnosťou najvyššieho súdu, preto konečný názor ústavného súdu by bol v tejto chvíli predčasný.</p> <p>Z uvedených dôvodov vyhodnotil ústavný súd rozsudok najvyššieho súdu ako arbitrárny, svojvoľný, nepreskúmateľný, a tým priamo zasahujúci do základného práva účastníka súdneho konania na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a tiež práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.</p> <p>Pokiaľ ide o aplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru pri preskúvaní rozhodnutí všeobecných súdov v daňových veciach, ústavný súd zotrváva na už vyslovených názoroch, v zmysle ktorých vývoj judikatúry postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti l. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami. Ústavný súd nevidí žiaden rozumný dôvod robiť z hľadiska založenia svojej právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy pri preskúvaní postupov a rozhodnutí všeobecných súdov v rámci správneho súdnictva rozdiely medzi sťažovateľmi, ktorí v konaní pred ústavným súdom namietajú porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a sťažovateľmi, ktorí tvrdia porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.</p> <p><u>Ústavný súd rozhodol:</u></p> <p>Základné právo sťažovateľka na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a jej právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd bolo rozsudkom najvyššieho súdu porušené boli. Rozsudok najvyššieho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Priznal sťažovateľke náhradu trov konania a vo zvyšnej časti návrhu nevyhovel.</p>
<p>použitie odkazy na relevantnú judikatúru ústavného súdu, ESLP a iných súdov</p>	<p>ESLP: Bendenoun proti Francúzsku – rozsudok z 24. 2. 1994, séria A, č. 284, Georgiou proti Spojenému kráľovstvu – rozhodnutie zo 16. 5. 2000 o prijateľnosti sťažnosti č. 40042/98, Ferrazzini proti Taliansku – rozhodnutie z 12. 7. 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98; Metalco Bt. proti Maďarsku z 1. 2. 2011;</p> <p>Súdny dvor EÚ: C – 184/05, Twoh International BV, rozsudok z 27. 9. 2007, body 35 a 36, a vo veci C – 55/98, Vestergaard rozsudok z 28. 10. 1999, body 26 a 28; C-184/05 a C-55/98</p>
<p>súvisiace právne predpisy</p>	
<p>klúčové slová</p>	

Upozornenie :

Prehľad vybraných rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „prehľad“) je neoficiálnym dokumentom, ktorý slúži výlučne na informovanie o rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“). Prehľad zostavuje Analytické oddelenie Odboru súdnych poradcov a súdnej agendy Kancelárie Ústavného súdu Slovenskej republiky z rozhodnutí ústavného súdu, písomne vyhotovených a odoslaných účastníkom konania v danom období. Prehľad nezaväzuje ústavný súd a nenahrádza jednotlivé rozhodnutia ústavného súdu, z ktorých bol zostavený.