



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 118/2021-26

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Rastislava Kaššáka a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Miloša Maďara v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky obchodnej spoločnosti **Študentský servis, spol. s r. o., Košice**, Roosveltova 794/6, Košice, IČO 31 730 663, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Gelnická 33, Košice, proti rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020 a č. k. 8 Sžfk 55/2019 z 28. mája 2020 takto

r o z h o d o l :

Ústavné sťažnosti **o d m i e t a** .

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavné sťažnosti sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnými sťažnosťami doručenými Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 24. júna 2020 a 14. septembra 2020 domáha vyslovenia porušenia svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 2 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020 a č. k. 8 Sžfk 55/2019 z 28. mája 2020. Sťažovateľka navrhuje napadnuté rozsudky zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie.

1.1 Uznesením č. k. I. ÚS 15/2021-13 z 19. januára 2021 spojil ústavný súd obe ústavné sťažnosti sťažovateľky na spoločné konanie.

2. Z ústavných sťažností, napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu, ktoré sťažovateľka pripojila k ústavným sťažnostiam, a rozsudku Krajského súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“) č. k. 6 S 39/2017-35 z 15. marca 2018 a rozsudku č. k. 2 S 42/2017-34 z 19. apríla 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 2 S 42/2017-189 zo 17. júla 2019 zverejnených na internetovej stránke Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky <<https://obcan.justice.sk>> vyplýva, že

sťažovateľka (žalobkyňa) sa žalobami v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 102016604/2017 z 21. septembra 2017 a č. 102017093/2017 z 21. septembra 2017, ktorými potvrdilo rozhodnutia Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 100971620/2017 z 18. mája 2017 a č. 100970622/2017 z 18. mája 2017, ktorými sťažovateľke vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september a marec 2014, ako aj rozhodnutí finančného riaditeľstva č. 102016792/2017, č. 102016867/2017, č. 102016701/2017, č. 102017130/2017 a č. 102017168/2017 z 21. septembra 2017, ktorými potvrdilo rozhodnutia správcu dane č. 100971945/2017, č. 100971856/2017, č. 100971745/2017, č. 100970840/2017 a č. 100971140/2017 z 18. mája 2017, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie december, november, október, apríl a jún 2014, keďže vykonané dokazovanie preukázalo, že sťažovateľka neoprávnene odpočítala od dane, ktorú bola povinná platiť, daň z faktúr od svojich dodávateľov, pričom obchodné transakcie sa neuskutočnili, dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z poskytnutia služieb, pretože išlo iba o fakturáciu formálneho a nereálneho obchodu so službami, pri ktorých pridaná hodnota nevznikla, a následne sťažovateľke nevzniklo právo na odpočítanie dane. Sťažovateľka v žalobách tvrdila, že jej odvolanie proti rozhodnutiam správcu dane neobsahovalo zákonom predpísané náležitosti vyplývajúce z § 72 ods. 4 daňového poriadku, pretože v ňom absentovali „*dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutých rozhodnutí*“. V tejto súvislosti namietla, že správca dane bol povinný postupovať podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 daňového poriadku tým spôsobom, že sťažovateľku vyzve, aby podľa jeho pokynu nedostatky odvolania v určenej lehote odstránila, a zároveň ju poučí o následkoch spojených s neodstránením nedostatkov odvolania.

3. Krajský súd rozsudkom č. k. 6 S 39/2017-35 z 15. marca 2018 a rozsudkom č. k. 2 S 42/2017-34 z 19. apríla 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 2 S 42/2017-189 zo 17. júla 2019 žaloby sťažovateľky zamietol ako nedôvodné. V odôvodnení oboch rozhodnutí krajský súd zhodne konštatoval, že sťažovateľka nevzniesla námietky v hmotnoprávnej rovine, ale v procesnoprávnej rovine. Keďže odvolanie nemalo nedostatky, pre ktoré nebolo spôsobilé na prerokovanie, nebol daný dôvod, aby správca dane vyzval sťažovateľku na odstránenie nedostatkov odvolania. Z obsahu administratívnych spisov správnych orgánov vyplynulo, že finančné riaditeľstvo preskúmalo napadnuté rozhodnutia správcu dane v celom rozsahu, že správca dane pri výkone daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní postupoval výlučne v medziach zákona, ktorý je citovaný pri každom úkone, ničím daňový subjekt neobmedzil ani neukrátil, prihliadal a vysporiadal sa so všetkým, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, hodnotil každý dôkaz samostatne a potom všetky dôkazy podľa správnej úvahy vo vzájomných súvislostiach, pričom hodnotiacia úvaha správcu dane nebola ľubovoľná, ale vychádzala zo všetkého, čo pri správe daní vyšlo najavo.

4. Proti uvedeným rozsudkom krajského súdu podala sťažovateľka kasačné sťažnosti, ktoré odôvodnila tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva

v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)], tvrdiac, že krajský súd neprávne právne posúdil ustanovenie § 72 ods. 4 písm. d) daňového poriadku, podľa ktorého odvolanie musí obsahovať okrem náležitostí podľa § 13 aj dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Sťažovateľka zároveň poukázala na to, že krajský súd v písomnom vyhotovení rozsudku neuviedol presné označenie sťažovateľky ako účastníčky konania, t. j. „*Študentský servis, spol. s r. o., Košice*“, ale len označenie „*Študentský servis, spol. s r. o.*“.

5. Najvyšší súd rozsudkom č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020 a rozsudkom č. k. 8 Sžfk 55/2019 z 28. mája 2020 (v ktorom prevzal odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020) kasačne sťažnosti sťažovateľky zamietol ako nedôvodné.

5.1 Z odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020 vyplýva, že podaním z 12. júna 2017 sa sťažovateľka odvolala proti dvanástim rozhodnutiam správcu dane vydaným za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia roku 2014, pričom uviedla, že rozhodnutia správcu dane „*sú v rozpore s ustanovením § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, pretože správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov a nevychádzajú zo stavu zisteného v daňovom konaní. Zistený skutkový stav nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75.343,15 eur*“.

5.2 Najvyšší súd konštatoval, že sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu, preto naň odkazuje, a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu krajského súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje dopĺňujúce závery.

5.3 V daňovom konaní sa podanie posudzuje podľa jeho obsahu, pričom odvolanie sťažovateľky okrem všeobecných náležitostí podania (§ 13 ods. 3 daňového poriadku) obsahovalo aj označenie prvostupňového orgánu, označenie napadnutého rozhodnutia a dôvody odvolania [§ 72 ods. 4 písm. a) až c) daňového poriadku].

5.4 Najvyšší súd taktiež konštatoval, že s ohľadom na obsah odvolania je zrejmé, že sťažovateľka namietala proti celým rozhodnutiam správcu dane, ako proti zisteniu skutkového stavu, tak aj proti právnemu posúdeniu, pričom jej úmyslom bolo uznanie odpočítania dane v uplatnenom rozsahu. Odvolanie nepochybne obsahovalo aj prejav vôle sťažovateľky nebyť zaviazaný vyrubenou daňovou povinnosťou, inými slovami, implicitne obsahovalo i návrh sťažovateľky na zrušenie rozhodnutí správcu dane [§ 72 ods. 4 písm. e) daňového poriadku].

5.5 V súvislosti s povinnosťou označiť dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi [§ 72 ods. 4 písm. d) daňového poriadku], najvyšší súd z obsahu odvolania zistil, že sťažovateľka okrem rozporu s právnymi predpismi nesúhlasila ani so skutkovými zisteniami správcu dane, avšak bez toho, aby v odvolaní uviedla svoje konkrétne výhrady. To však neznamená, že by bolo odvolanie pre neúplnosť nespôsobilé na prejednanie. Podľa názoru najvyššieho súdu uvedená obsahová náležitosť odvolania je síce formulovaná ako povinnosť, jej nesplnenie však nemá bez ďalšieho za následok nespôsobilosť odvolania na vecné prerokovanie odvolacím orgánom, pokiaľ je z odvolania zrejmé, čoho sa odvolateľ domáha. Neoznačenie dôkazov preukazujúcich dôvody odvolania či nepredloženie

listinných dôkazov len oslabuje dôkaznú pozíciu odvolateľa a môže viesť k prípadnému nepreukázaniu jeho tvrdení o skutkových okolnostiach, nezakladá však nutne povinnosť správcu dane vyzývať odvolateľa na odstránenie nedostatkov podania postupom podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku, ak je odvolanie inak spôsobilé na prerokovanie.

5.6 Vychádzajúc z uvedeného, najvyšší súd dospel k záveru, že rozhodnutia finančného riaditeľstva nijako neporušili procesné práva sťažovateľky a už vôbec nie takým spôsobom, ktorý by mohol mať za následok nezákonnosť týchto rozhodnutí či narušenie princípov spravodlivého procesu. Rovnako krajský súd posúdil veci po právnej stránke správne a svojím postupom a rozhodnutiami nijako nemohol zasiahnuť do práva sťažovateľky na spravodlivý proces.

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Proti rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020 a č. k. 8 Sžfk 55/2019 z 28. mája 2020 podala sťažovateľka ústavné sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“)], v ktorých vyslovila nesúhlas so záverom najvyššieho súdu, že neoznačenie dôkazov preukazujúcich odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi podľa § 72 ods. 4 písm. d) daňového poriadku, nezakladá nutne povinnosť správcu dane vyzývať odvolateľa na odstránenie nedostatkov podania postupom podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku, ak je odvolanie inak spôsobilé na prerokovanie. Podľa názoru sťažovateľky pri posudzovaní toho, či „*odvolanie má alebo nemá nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie*“, treba vychádzať výlučne z ustanovení § 72 ods. 4 a 5 daňového poriadku. Výklad § 72 ods. 4 a 5 daňového poriadku v spojení s § 13 ods. 8 daňového poriadku najvyšším súdom tak zásadne popiera účel a význam aplikovanej právnej normy, čo činí rozhodnutia najvyššieho súdu arbitrárnymi a zjavne neodôvodnenými.

7. Sťažovateľka zároveň zastáva názor, že v konaní o jej kasačných sťažnostiach bolo podstatné zodpovedať otázku, na základe čoho dospel krajský súd k záveru, že sťažovateľka v odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane namietala len rozpor s právnymi predpismi, ktorú však najvyšší súd „*nechal bez povšimnutia*“ a sám ustálil, že sťažovateľka nesúhlasila ani so skutkovými zisteniami správcu dane.

8. Aj najvyššiemu súdu sťažovateľka vytkla, že v písomnom vyhotovení rozsudku č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020 neuviedol presné označenie sťažovateľky ako účastníčky konania, t. j. „*Študentský servis, spol. s r. o., Košice*“, ale len označenie „*Študentský servis, spol. s r. o.*“.

9. V závere ústavných sťažností sťažovateľka poukázala na skutočnosť, že najvyšší súd „*v úplne identickej veci*“ sťažovateľky týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia máj, august, január a február 2014 rozhodol rozdielne, keď rozsudkom č. k. 4 Sžfk 32/2019, 4 Sžfk 43/2019, 4Sžfk 44/2019 a 4 Sžfk 45/2019 z 2. júla 2020 zrušil rozsudok krajského súdu č. k. 5 S 53/2017-53 zo 7. februára 2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

10. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru rozsudkami najvyššieho súdu č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020 a č. k. 8 Sžfk 55/2019 z 28. mája 2020, ktoré sťažovateľka považuje za zjavne neodôvodnené a arbitrárne, pokiaľ ide o výklad § 72 ods. 4 písm. d) a § 72 ods. 5 daňového poriadku najvyšším súdom.

11. Ústavný súd v prvom rade zdôrazňuje, že ako nezávislý súdny orgán ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 311/05). Skutkový stav a práve závery všeobecného sudu sú predmetom kontroly zo strany ústavného sudu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (IV. US 43/04). O svojvôli (arbitrárnosti) 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 (III. ÚS 264/05, ZNaU 100/2005).

III.1. K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu

12. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájitelným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájitelnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu ustanoveniu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokovanej veci (m. m. III. ÚS 305/08). Všeobecný súd však 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. Preto odôvodnenie rozhodnutia

všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03).

13. Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012).

14. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porovnaj Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.“ (I. ÚS 480/2017).

15. Vyrubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Za účel vyrubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. K vyrubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl. daňového poriadku) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl. daňového poriadku). Výsledkom vyrubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Na vyrubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia daňového konania (§ 58 až 66 daňového poriadku). Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní (§ 63 ods. 2 daňového poriadku). Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani (§ 68 ods. 5 daňového poriadku).

16. K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu

vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 47/2007 z 21. novembra 2007).

17. Ústavný súd už v uznesení č. k. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011 konštatoval, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu – žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“.

18. Pre porovnanie možno poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, v ktorom uviedol, že „... *daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti proazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“.*

19. Zároveň netreba opomínať, že aj Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach opakovane judikuje, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112/ES, preto sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie; prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. V tejto súvislosti Súdny dvor Európskej únie napr. v rozsudku z 13. februára 2014 vo veci C 18/13 (Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno osiguritelna praktika“ Sofija) vyslovil:

„1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

2. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť *ex officio* vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpočet dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť ňou sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

3. Smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tej istej smernice od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom.“

20. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd konštatuje, že najvyšší súd napadnutými rozsudkami rozhodoval o kasačných sťažnostiach sťažovateľky proti rozsudkom krajského súdu (bod 3) vydaným v konaniach o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy (bod 2). Podstatným pritom nebolo zodpovedanie otázky, na základe čoho dospel krajský súd k záveru,

že sťažovateľka v odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane namietala len rozpor s právnymi predpismi, ako to tvrdí sťažovateľka, ale posúdenie, či skutkový stav zistený správcom dane v daňovom konaní bol, resp. nebol dostatočný na riadne posúdenie veci a následné rozhodnutie podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku. So zreteľom na dôvod kasačných sťažností [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP] najvyšší súd správne konštatoval, že treba zodpovedať otázky, či krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď sa stotožnil so závermi finančného riaditeľstva, že odvolanie sťažovateľky proti rozhodnutiam správcu dane bolo spôsobilé na prerokovanie, či vzhľadom na obsah odvolania bol správca dane povinný odstraňovať nedostatky tohto podania a či rozhodnutiami finančného riaditeľstva boli porušené práva sťažovateľa do tej miery, že došlo k porušeniu jej práva na spravodlivý proces.

21. Ústavný súd preskúmaním napadnutých rozsudkov zistil, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (daňového poriadku, Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnuté rozsudky najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárne v tom smere, že by závery nimi formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnuté rozsudky nereflektovali ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačných sťažnostiach sťažovateľky.

22. Z rozsudkov krajského súdu č. k. 6 S 39/2017-35 z 15. marca 2018 a č. k. 2 S 42/2017-34 z 19. apríla 2018 taktiež vyplýva, že sťažovateľke bol vo vyrubovacom konaní poskytnutý dostatočný procesný priestor, aby preukázala svoje tvrdenie, že skutkový stav zistený správcom dane nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku o vyrubení rozdielu DPH za dotknuté zdaňovacie obdobia roku 2014, čo však neurobila.

23. V danom prípade nič nenasvedčuje tomu, že by sťažovateľka v daňovom konaní nemala možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu.

24. Aj podľa názoru ústavného súdu je potrebné právne úkony správcu dane vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší súd (resp. krajský súd) s poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel k záveru, že sťažovateľka v daňovom konaní nepreukázala oprávnenosť odpočítania DPH z predložených faktúr, nemožno konštatovať, že napadnuté rozsudky odôvodnil nedostatočne. Sťažovateľka napokon ani v konaní o ústavnej sťažnosti neoznačila konkrétne dôkazy, ktoré by mohli mať zásadný vplyv na to, aby správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodol inak, ako to urobil.

25. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010).

26. Ak vyšli najavo nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré mohli mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a nemohli sa v konaní uplatniť bez zavinenia účastníka konania, daňové konanie ukončené právoplatným rozhodnutím sa obnoví na návrh účastníka konania alebo z úradnej moci [§ 75 ods. 1 písm. a) daňového poriadku].

27. Ani skutočnosť, že najvyšší súd v písomnom vyhotovení rozsudku č. k. 1 Sžfk 6/2019 z 25. februára 2020 neuviedol presné označenie sťažovateľky ako účastníčky konania, t. j. „*Študentský servis, spol. s r. o., Košice*“, ale len označenie „*Študentský servis, spol. s r. o.*“, nie je spôsobilá spochybníť ústavnú udržateľnosť záverov najvyššieho súdu. Správny súd kedykoľvek aj bez návrhu opraví v rozsudku chyby v písaní a počítaní, ako aj iné zrejme nesprávnosti. O oprave vydá opravné uznesenie, ktoré doručí osobám uvedeným v § 142 ods. 1 (§ 143 SSP). Na konanie na kasačnom súde sa primerane použijú ustanovenia druhej časti tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak (§ 452 ods. 1 SSP). Uvedené nevylučuje, aby sa sťažovateľka s návrhom na opravu nepresného označenia sťažovateľky obrátila priamo na najvyšší súd.

28. V závere ústavných sťažností sťažovateľka poukázala na skutočnosť, že najvyšší súd „*v úplne identickej veci*“ sťažovateľky týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia máj, august, január a február 2014 rozhodol rozdielne, keď rozsudkom č. k. 4 Sžfk 32/2019, 4 Sžfk 43/2019, 4Sžfk 44/2019 a 4 Sžfk 45/2019 z 2. júla 2020 zrušil rozsudok krajského súdu č. k. 5 S 53/2017-53 zo 7. februára 2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V súvislosti s touto námietkou ústavný súd zo svojej rozhodovacej činnosti zistil, že uvedený rozsudok predmetom ústavného prieskumu nebol. Ústavné súdnictvo je vybudované predovšetkým na zásade preskúmavania právoplatne skončených vecí (IV. ÚS 187/09, III. ÚS 421/2016, III. ÚS 855/2016) a skutočnosť, či napadnuté konanie ako celok bude spravodlivé, závisí od pokračujúceho konania a rozhodnutia všeobecných súdov (m. m. III. ÚS 33/04, IV. ÚS 163/05, II. ÚS 307/06, II. ÚS 155/08). Právomoc zjednocovať rozdielnosť v rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu je zverená najvyššiemu súdu. Zákonnou podmienkou využitia tejto právomoci najvyššieho súdu je zistenie, že došlo k výkladovým rozdielnostiam v právoplatných rozhodnutiach senátov toho istého kolégia.

29. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavné sťažnosti sťažovateľky v časti týkajúcej sa namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 2 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

III.2. K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 47 ods. 3 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu

30. Sťažovateľka odôvodnila porušenie základného práva vyplývajúceho z čl. 47 ods. 3 ústavy tým, že najvyšší súd „*zjavne priznal neprimerané zvýhodnenia niekomu, komu v skutočnosti neprináležia*“.

31. Ústavný súd konštatuje, že zásada rovnosti účastníkov konania nie je absolútna. Procesnú rovnosť nemožno vykladať tak, že by zákonodarca nemohol stanoviť rozdielny rozsah procesných práv a povinností v rôznych druhoch konania, musí však rešpektovať rovnaký rozsah procesných práv a povinností v konaniach so zhodným predmetom konania.

32. V okolnostiach daného prípadu však treba mať na zreteli, že správne konanie nie je kontradiktórnym konaním vzhľadom na to, že jeden z účastníkov konania v správnom súdnictve je vždy orgán verejnej moci, ktorý rozhodoval o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, pričom predmetom konania pred správnym súdom je v zásade preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 308/2011).

33. Z uvedeného dôvodu ústavný súd ústavné sťažnosti sťažovateľky v časti týkajúcej sa namietaného porušenia základného práva podľa čl. 47 ods. 3 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

III.3. K namietanému porušeniu práv sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu

34. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) 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 (resp. civilnej) časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru ESLP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (*hard core of public-authority prerogatives*) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Európsky súd pre ľudské práva vo veci Ferrazzini proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“. V tom istom rozhodnutí však ESLP pripomenul, že dohovor „je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a Súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov“.

35. Ústavný súd sa stotožňuje s názorom ESLP, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. V tejto súvislosti je preto potrebné zohľadniť spoločenské pomery, ktoré podmieňovali podobu dohovoru v období jeho vzniku, pričom vývoj judikatúry ESLP postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami (I. ÚS 314/2015).

36. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania všeobecných súdov vymedzený v I. časti tohto uznesenia ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľa *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať

aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017).

37. Čo sa týka čl. 13 dohovoru, jeho uplatňovanie musí nadväzovať na aspoň obhájiteľné tvrdenie (*arguable claim*) o porušení iného práva chráneného dohovorom (napr. rozhodnutie vo veci Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. 3. 1983). Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv zaručených dohovorom (Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu, rozsudok z 27. 4. 1988, séria A, č. 131, rovnako nálezy ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, sp. zn. IV. ÚS 325/2011 a sp. zn. I. ÚS 538/2013). Citovaná judikatúra ESĽP potvrdzuje zrejmú súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru s ostatnými právami, ktoré dohovor zaručuje, a keďže ústavný súd zistil, že v danom prípade k porušeniu práva sťažovateľky zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru najvyšším súdom nedošlo, nemohol dospieť ani k záveru, že by najvyšší súd porušil právo sťažovateľky zaručené čl. 13 dohovoru. Sťažovateľka kasačnú sťažnosť ako právny prostriedok, ktorý jej priznával zákon (Správny súdny poriadok) na ochranu jej základných práv a slobôd, vyčerpala a najvyšší súd o nej rozhodol.

38. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavné sťažnosti sťažovateľky v časti týkajúcej sa namietaného porušenia práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

39. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 23. marca 2021

Rastislav Kaššák
predseda senátu