



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 539/2014-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 9. septembra 2014 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti MANIPUL s. r. o., K výstavisku 15, Trenčín, zastúpenej advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Horná 27, Banská Bystrica, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na rovnosť v konaní vedenom podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf/11/2013 z 27. novembra 2013 a takto

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

Sťažnosť spoločnosti MANIPUL s. r. o. o d m i e t a .

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 4. marca 2014 doručená sťažnosť spoločnosti MANIPUL s. r. o., K výstavisku 15, Trenčín (ďalej len „sťažovateľka“), pre namietané porušenie jej základného práva na súdnu a inú právnu

ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na rovnosť v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a práva spravodlivé súdne konanie 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. 6 Sžf/11/2014 z 27. novembra 2013.

Z podania a jeho príloh vyplynulo, že Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľky kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2005 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Na základe výsledkov uvedenej kontroly vydal správca dane 15. marca 2010 dodatočný platobný výmer, ktorým znížil sťažovateľke nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za stanovené obdobie. Na odvolanie sťažovateľky Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) zrušilo napadnutý platobný výmer a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie, pre procesné pochybenia a nedostatočne zistený skutkový stav. Po doplnení dokazovania a odstránení procesných chýb správca dane vydal 18. júla 2011 dodatočný platobný výmer č. 645/230/71856/Ksi o znížení nadmerného odpočtu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie. Daňový úrad rozhodnutím č. 1040508/22832-141958/2012/5048-r z 20. januára 2012 na odvolanie sťažovateľa potvrdilo dodatočný platobný výmer po tom, ako sa stotožnilo so zistením skutkového stavu správcom dane a aj s jeho právnymi závermi.

Sťažovateľka sa žalobou podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia daňového riaditeľstva č. 1040508/22832-141958/2012/5048-r z 20. januára 2012. Krajský súd rozsudkom č. k. 13 S/55/2012-65 z 21. novembra 2012 žalobu zamietol, keď dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie daňového riaditeľstva a správcu dane sú v súlade a v medziach zákonov, na základe ktorých daňové orgány rozhodovali.

O odvolaní sťažovateľky rozhodol najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 6 Sžf/11/2013 z 27. novembra 2013 tak, že potvrdil napadnutý rozsudok krajského súdu, keď považoval

jeho záver o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď sťažovateľke znížili nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, za správny.

Podľa sťažovateľky týmto rozhodnutím najvyšší súd zasiahol do jej základných práv na súdnu ochranu najmä tým, že sa nevysporiadal s jej námietkami o tom, že správca dane vydal rozhodnutie po zákonnej lehote ustanovenej v ustanovení § 44 ods. 6 písm. a) bode 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“), čo vyvoláva nezákonnosť uvedeného rozhodnutia. Tiež sa všeobecné súdy nevysporiadali podľa nej so žalobnou námietkou týkajúcou sa nulitnosti rozhodnutia o predĺžení lehoty. Odvolávala sa pritom aj na rozhodnutie ústavného súdu č. k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010. Ďalej považovala sťažovateľka za nezákonný postup správcu dane pri vykonávaní dokazovania. Správca dane pochybil aj tým, že jej neoznámil svoje pochybnosti, a tiež hodnotením dôkazného bremena, ktoré v tomto štádiu konania bolo podľa nej na strane správcu dane. Rozhodnutie najvyššieho súdu je podľa sťažovateľky nepreskúmateľné a arbitrárne.

V sťažnosti ďalej uvádza:

*„Najvyšší súd tvrdí, že lehota určená na vydanie rozhodnutia ust. § 44 ods. 6 písm. b bod 1/ zák. č.511/1992 Zb. je nahradená lehotami určenými v § 30a zákona z dôvodu zmeny skutkového stavu, pričom najvyšší súd neuvádza, na základe akej konkrétnej právnej normy k takémuto záveru dospel. Tvrdíme, že najvyšší súd ani takéto konkrétne právne ustanovenie uviesť nemohol, pretože neexistuje, čo preukazujeme tým, že dodatočne vyrubiť daň možno len vo vyrubovacom konaní podľa § 44 zákona, a z tohto ustanovenia nemožno vyňať ustanovenie týkajúce sa lehoty a zameniť ho iným, pretože platná právna úprava to nedovoľuje. Postup akceptovaný najvyšším súdom je teda v rozpore s ust. čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, čím ide o svojvôľu, ktorá predstavuje jeden zo základných prejavov nezákonnosti. Táto nezákonnosť, t. j. vydanie rozhodnutia po zákonnej lehote, vyvoláva nezákonnosť i ďalších po tomto úkone nasledujúcich úkonov daňových orgánov.*

*V tejto súvislosti treba poukázať na záväznosť právneho názoru obdobného prípadu vysloveného v náleze Ústavného súdu SR č. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010, podľa*

ktorého je lehota určená zákonom, (zákonná lehota), pre daňový orgán záväzná a musí ju rešpektovať a dodržať. Ak túto lehotu nedodrží, jeho postup je nezákonný a nezákonným je i ďalšie konanie, ktoré po ňom nasleduje. Najvyšší súd napriek opačnému názoru tvrdí, že tento opačný názor je v súlade s názorom Ústavného súdu SR, čo je nelogické. Tým preukazujeme zmatečnosť dôvodov napadnutého rozsudku.

V tejto súvislosti daňové orgány tvrdili, že nejde o vyrubovacie konanie podľa § 44 zák. č. 511/1992 Zb., ale o iné konanie, (neuviedli aké), a preto lehota na vydanie rozhodnutia sa posudzuje podľa § 30a zákona. Najvyšší súd tento názor prevzal.

Namietali sme a namietame, že i keby teoreticky tento názor platil, neboli dodržané ani lehoty podľa § 30a ods.1,2, pretože nadriadený orgán správcovi dane predĺžil lehotu na vydanie rozhodnutia z dôvodu vykonávania dokazovania, pričom zákon pripúšťa predĺženie lehoty podľa § 30a ods. 2 tretia alinea len v osobitne zložitých prípadoch. Zákon teda taxatívne stanovil dôvod predĺženia lehoty. V tomto prípade však tento dôvod na predĺženie lehoty nebol, ale bola lehota predĺžená z iného než zákonného dôvodu. Namietame a namietali sme, že toto predĺženie je nezákonné, pričom najvyšší súd sa podstatou tejto námietky v dôvodoch vôbec nezaoberal. Snažil sa zdôvodniť odpoveď na túto námietku len formálne inými skutočnosťami, a to tým, že nadriadený orgán môže predĺžiť lehotu a predĺženie lehoty nám bolo správcom dane oznámené. My sme však tieto skutočnosti vôbec nenamietali. Inak povedané, my sme namietali inú skutočnosť, než skutočnosti, ktoré boli predmetom dôvodov napadnutého rozhodnutia.

V tejto súvislosti je teda rozhodnutie nepreskúmateľné pre neexistenciu dôvodov.

Ďalej sme namietali nezákonnosť postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania v daňovej kontrole, čo najvyšší súd tiež odôvodnil len formálne všeobecnými frázami beztoho, aby sa zaoberal podstatou našej námietky, a to zákonom určeného postupu správcu dane podľa § 41 zák. č. 511/1992 Zb. Na tejto námietke v celom rozsahu trváme.

Nezákonným postupom, ktorý sme opísali v bode 4/ nášho odvolania zo 16. januára 2013, nám správca dane tým, že nám neoznámil svoje pochybnosti a ich dôvody, fakticky znemožnil splniť si našu preukaznú povinnosť, pretože sme nevedeli, aké má správca dane pochybnosti. Vyzýval nás len na predloženie dôkazov, pričom objektívne vedel, že iné dôkazy neexistujú a následne vyvodil záver, že sme nepreukázali uskutočnenie plnenia podľa mandátnej zmluvy.

*V tejto súvislosti sme poukázali na preukázanie opodstatnenosti nášho tvrdenia na názor Najvyššieho súdu SR v podobnej veci, uvedený v rozsudku č. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011. Najvyšší súd v dôvodoch tento argument neakceptoval s poukazom na to, že súčasťou nami predloženej faktúry nebol súpis vykonaných prác. Takéto dôvody sú absurdné, pretože podstata veci spočíva v tom, že sme sa snažili preukázať, že dôkazné bremeno nebolo v tejto súvislosti na nás, ale na žalovanom. Podstata našej námietky spočívala v tom, že pri odvolaní sa na právny názor najvyššieho súdu v označenom rozsudku vyjadril princíp presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane. Nemôže byť teda argumentom vyvracajúcim naše tvrdenie, že prílohou faktúry nebol rozpis prác a výkonov, pretože v posudzovanom prípade uvedeného rozsudku najvyššieho súdu išlo o stavebné práce a v našom prípade išlo o konzultačnú a poradenskú činnosť.*

*Na vyvrátenie záverov dôvodov rozsudku najvyššieho súdu chceme uviesť, že predmetné obchody, ktoré sme robili, sú obchodmi špeciálneho druhu, ktoré podliehajú špeciálnym bezpečnostným režimom, a takisto osoby, ktoré sa na nich zúčastňujú, musia podliehať špeciálnym bezpečnostným podmienkam. Všetky činnosti v súvislosti s týmito obchodmi, a to od prípravy až po ukončenie obchodu, sa vykonávajú pod aktívnym dohľadom špeciálnych bezpečnostných štátnych orgánov, takže akákoľvek pochybnosť o realizácii týchto obchodov by vyvolala zásah týchto orgánov, čo by v konečnom dôsledku mohlo viesť pre našu spoločnosť až k odobratiu štátnej licencie na uskutočňovanie takýchto špeciálnych obchodov. Tým chceme zdôrazniť, že pochybnosti daňových orgánov i najvyššieho súdu sú za týchto okolností zjavne svojvoľné.*

*Súd má právomoc, (kompetenciu), v rámci ktorej má nielen právo, ale aj povinnosť preskúmať všetky aspekty sporu o občianskom práve alebo záväzku, za ktoré treba považovať predovšetkým konania pred správnymi orgánmi a správnymi súdmi a rozhodnúť o všetkých skutkových a právnych otázkach, ktoré sú pre rozhodnutie o veci významné, tak aby zabezpečil a poskytol účastníkom konania reálnu právnu ochranu. Poskytnutie len formálnej právnej ochrany je v rozpore s obsahom práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 Dohovoru, pretože len reálne, (nie formálne), zabezpečenie tohto práva je jeho naplnením.*

*Z uvedeného je jednoznačné, že rozsudok Najvyššieho súdu SR je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, svojvoľný, arbitrárny, bez uvedenia adekvátnych dôvodov, čím došlo k porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 Dohovoru.“*

Vzhľadom na uvedené sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd vo veci jej sťažnosti vydal toto rozhodnutie:

*„1. Základné právo spoločnosti MANIPUL s. r. o., Trenčín na súdnu ochranu a spravodlivý súdny proces podľa čl. 46. ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru konaním a rozsudkom Najvyššieho súdu SR pod č. k. 6 Sžf/11/2013 z 27. novembra 2013 bolo porušené.*

*2. Ústavný súd SR zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 6 Sžf/11/2013 z 27. novembra 2013*

*3. Najvyšší súd SR je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy konania 167,78 € podľa § 11 Vyhl. č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnej pomoci za dva úkony á 61,87 - € (prevzatie a príprava, spísanie sťažnosti), 2 x režijný paušál á 8,04 €, 20 % DPH 27,96 € a zaplatiť ich advokátovi do 3 dní od doručenia rozhodnutia na č.ú...“*

## 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.

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“) ústavný súd návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento

zákon neustanovuje inak. Skúma pritom tak všeobecné, ako aj osobitné náležitosti návrhu (sťažnosti) podľa ustanovenia § 49 až 56 zákona o ústavnom súde vrátane okolností, ktoré by mohli byť dôvodom na jeho odmietnutie.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Podstatou námietok sťažovateľky sú jej tvrdenia o porušení jej základného práva na súdnu ochranu a spravodlivý súdny proces podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy a podľa čl. 6. ods. 1 dohovoru tým, že najvyšší súd potvrdil rozhodnutie krajského súdu a neodôvodnil dostatočne podľa sťažovateľky nezákonné predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. Podľa sťažovateľky správca dane na vydanie prvostupňového dodatočného platobného výmeru už nemal kompetenciu, pretože mu uplynutím zákonnej lehoty zanikla. Nezaoberal sa tiež podstatou námietok sťažovateľky pri vykonávaní dôkazov v daňovej kontrole. Jeho rozhodnutie je preto nepreskúmateľné a arbitrárne, v dôsledku čoho došlo podľa sťažovateľky k namietanému porušeniu ňou označených základných práv.

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

Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní.

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

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru má každý 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.

Najvyšší súd vo svojom rozhodnutí sp. zn. 6 Sžf/11/2013 k námietkam sťažovateľky o posúdení lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru uviedol:

*„Odvolaací súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, ktorou v odvolaní namietal, že krajský súd v dôvodoch svojho rozhodnutia nesprávne vyhodnotil žalobnú námietku, že správca dane na vydanie prvostupňového dodatočného platobného výmeru už nemal kompetenciu, pretože mu uplynutím zákonnej lehoty zanikla, tvrdiac, že krajský súd v tomto prípade sa nesprával ako objektívny orgán, ktorý posudzoval vec v spore, keď sa žalobca i žalovaný prvýkrát ocitli v približne rovnocennom právnom postavení, pretože v konaní pred daňovými orgánmi je daňový subjekt vždy podriadený vrchnostenskému správaniu daňových orgánov a trvajúc poukazom na § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 uvedeného zákona a v spojení s článkom 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky na tom, že správca dane na vydanie napadnutého rozhodnutia nemal kompetenciu, pretože v danom prípade rozhodnutie správcu dane bolo vydané po uplynutí objektívnej zákonnej lehoty a teda po zániku kompetencie na vydanie takéhoto rozhodnutia, keďže správca dane vydal napadnuté rozhodnutie dňa 18. júla 2011 a rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR o zrušení rozhodnutia a vrátení na ďalšie konanie mu bolo doručené dňa 28. februára 2011, pričom zákonná lehota mu uplynula dňom 15. marca 2011. Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane vydal rozhodnutie dňa 18. júla 2011, potom ako jeho predchádzajúce rozhodnutie bolo odvolacím daňovým orgánom zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. Teda konal a rozhodoval na základe iného skutkového a právneho stavu predpokladaného zákonodarcom v právnej norme ustanovenej v § 44 ods. 6, písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., z ktorých dôvodov správca dane bol povinný vydať rozhodnutie v zmysle lehoty ustanovenej v § 30a uvedeného zákona. Zo skutkových zistení je zrejmé, že žalovaný správcovi dane lehotu na rozhodnutie predĺžil, o čom bol daňový subjekt upovedomený, a preto správca dane vydal rozhodnutie zákonne,*

*na ktorej skutočnosti nič nemení ani skutočnosť, pokiaľ správca dane v záhlaví tohto rozhodnutia uviedol, že daňovému subjektu - žalobcovi, znižuje nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., keďže uvedená právna norma ustanovuje formu rozhodnutia, ktorou správca dane je povinný rozhodnúť o daňovej povinnosti daňového subjektu. Z uvedených dôvodov odvolací súd dospel k zhodnému záveru ako krajský súd, že vydaním rozhodnutia v lehote podľa § 30a zákona o správe daní správca dane nepostupoval v rozpore s názorom Ústavného súdu SR vysloveného v náleze č. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010.*

*Odvolací súd sa taktiež nestotožnil s tvrdením žalobcu, že rozhodnutie o predĺžení lehoty treba považovať za nulité, pretože neexistovali zákonom stanovené podmienky, keď nemal možnosť ako daňový subjekt sa vyjadriť k žiadosti správcu dane o predĺženie lehoty, keďže správca dane ho v danom prípade s touto žiadosťou neoboznámil a tak mu nebol známy zákonný dôvod, pre ktorý bola lehota predĺžená, považujúc takéto rozhodnutie za nepreskúmateľné. Zákonodarca v právnej norme § 30a ods. 3,4,6 zákona č. 511/1992 Zb. stanoví podmienky pre lehoty na rozhodnutie, z ktorej právnej úpravy vyplýva, že ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu tohto prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť orgán najbližšie nadriadený správcovi dane a súčasne, že ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt, pričom daná právna úprava sa vzťahuje aj na konanie o riadnych opravných prostriedkoch. Zo skutkových zistení v danom prípade je zrejmé, že správca dane žalobcu ako daňového subjektu upovedomil o predĺžení lehoty na rozhodnutie, čím si splnil zákonnú povinnosť.“*

K otázke vyhodnotenia dôkazov a posúdenia dôkazného bremena najvyšší súd uviedol:

*„Odvolací súd sa nestotožnil ani s argumentáciou žalobcu, že správca dane porušil jeho základné právo na úzku spoluprácu a súčinnosť podľa § 2 ods. 8 a tým i § 2 ods. 1 v spojení s § 15 ods. 16 a § 41 zákona č. 511/1992 Zb. keď v daňovej kontrole postupoval bez toho, aby mu oznámil vo výzve jeho pochybnosti a dôvody týchto pochybností, čím mu*

neumožnil tieto pochybnosti odstrániť, ale naopak svojvoľne bez akejkoľvek príčinnej súvislosti vykonával toto dokazovanie. Zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobcovi bolo doručené oznámenie o začatí daňovej kontrole, boli mu doručené viaceré výzvy správcu dane postupom podľa § 41 zákona o správe daní na predloženie dokladov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia, správca dane vykonal ústne pojednávania, o ktorých spísal zápisnicu, z ktorých vyplýva, že žalobcu oboznamoval o všetkých úkonoch, o vykonanom dokazovaní a výsledkoch z nich preukázaných, pričom súčasne žalobca na týchto pojednávaniach mal právo sa k všetkým zisteniam správcu dane vyjadriť. Vzhľadom k uvedenému teda z administratívneho spisu je preukázané, že žalobca v danom prípade vedel, čo bolo predmetom daňovej kontroly, ako aj mal vedomosť o tom, na ktorú skutočnosť v rámci vykonávaného dokazovania správca dane zameriava svoju pozornosť - zdaniteľné plnenie na základe faktúry Č.OF08001, o svojich právach a povinnostiach bol v rámci daňovej kontroly riadne správcom dane poučený, a preto jeho tvrdenie, že správca dane vo výzve nikdy neuviedol, aké sú jeho pochybnosti a aké sú dôvody jeho pochybností, čím v podstate žalobca nevedel až do prerokovania protokolu, aké sú dôvody pochybnosti správcu dane, sa odvolaciemu súdu prinajmenšom javia ako účelové a to aj vzhľadom na to, že žalobca bol v daňovom konaní zastúpený kvalifikovaným zástupcom - advokátom.

Odvolací súd sa taktiež nestotožnil s argumentáciou žalobcu pokiaľ vytýkal krajskému súdu, že pri posudzovaní hodnotenia dôkazov daňovými orgánmi ako aj hodnotenia dôkazného bremena nepostupoval v súlade so zákonom, ale stotožnil sa so záverom žalovaného. Aj podľa názoru odvolacieho súdu z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia správnej výšky vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie plnenie -december 2008, žalobcovi a pre prijatie svojho právneho záveru si zadovážil dostatok skutkových okolností, pričom postupoval v súčinnosti sa daňovým subjektom.

V danej súvislosti odvolací súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno bolo na daňovom subjekte - žalobcovi - ktorý mal zákonom uloženú povinnosť preukázať skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré bol povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu

*daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.“*

1. Ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti v časti, ktorou sťažovateľka namietala porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru uznesením najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf/11/2013 z 27. novembra 2013, podľa ustanovenia § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde skúmal, či v danom prípade nejde o zjavnú neopodstatnenosť.

Pokiaľ ide o námietky sťažovateľky týkajúce sa toho, že všeobecné súdy konali v rozpore s právom na spravodlivý proces, keď akceptovali taký postup, pri posúdení lehoty na dodatočné vyrubenie dane, ktorý je *„v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, čím ide o svojvôľu, ktorá predstavuje jeden zo základných prejavov nezákonnosti“*, ústavný súd ich považuje za účelové.

Podľa § 44 ods. 6 písm. a) bodu 1 zákona o správe daní ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) platobný výmer, ak daň zistená po daňovej kontrole alebo po opakovanej daňovej kontrole sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní, alebo hlásení, alebo dodatočnom hlásení, alebo od dane vyrubenej správcom dane.

Sťažovateľka tvrdí, že zákonná lehota na v rozhodnutie podľa ustanovenia § 44 ods. 6 písm. a) bodu 1 zákona o správe daní uplynula správcovi dane 25. marca 2011. Táto lehota správcovi dane podľa nej plynula od 28. februára 2011, t. j. od doručenia rozhodnutia daňového riaditeľstva o zrušení rozhodnutia a vrátení veci na ďalšie konanie. Správca dane konal v tomto období v intenciách názoru vyjadreného v rozhodnutí daňového riaditeľstva o zrušení rozhodnutia, t. j. doplnil dokazovanie a odstraňoval procesné pochybenia, čo je podľa názoru najvyššieho súdu zjavne konanie a rozhodovanie na základe iného skutkového a právneho stavu, aký predpokladá citované ustanovenie zákona.

Podľa názoru ústavného súdu právne úkony správcu dane je potrebné vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly. Doručenie rozhodnutia daňového riaditeľstva nemožno považovať za skutočnosť, ktorou sa končí daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola a z toho dôvodu ústavný súd nepovažuje názor najvyššieho súdu o tom, že správny orgán rozhodoval na základe iného skutkového a právneho stavu, aký predpokladá ustanovenie § 44 ods. 6 písm. a) bodu 1 zákona o správe daní, za arbitrárny alebo nepreskúmateľný. Za stavu, keď zákon danú situáciu neupravuje, je interpretácia a aplikácia príslušných ustanovení zákona o správe daní o lehotách v rámci daňového konania všeobecnými súdmi ústavne akceptovateľná, nepopierajúca ich základný účel a význam.

Podľa názoru ústavného súdu citovaná argumentácia najvyššieho súdu, ktorý sa stotožnil s názorom krajského súdu, je dostatočná a presvedčivá a nie je v rozpore so závermi uvedenými v judikáte ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, tak ako to tvrdila sťažovateľka. Niet teda ani dôvodu na to, aby ústavný súd do veci zasiahol. Na tomto závere nemôže zmeniť ani okolnosť, že sťažovateľka má na celú vec odlišný názor a s napadnutým rozsudkom krajského súdu nesúhlasí. Táto okolnosť totiž sama osebe nemôže spôsobiť porušenie označených práv sťažovateľky.

Ústavný súd napriek tomu, že neprijal názor sťažovateľky na posúdenie lehoty na vydanie platobného výmeru, k veci ešte dodáva, že lehota na vydanie dodatočného platobného výmeru uvedená v § 44 ods. 6 písm. a) bode 1 zákona o správe daní je lehotou, v rámci ktorej má byť vydané príslušné rozhodnutie, a má preto charakter poriadkovej lehoty. Jej nedodržanie zákon nesankcionuje. Nedodržanie týchto lehôt nepredstavuje takú procesnú vadu, v dôsledku ktorej by mohlo zaniknúť právo na vyrubenie dane správcom dane.

K námietke nevysporiadania sa so všetkými námietkami sťažovateľky v napadnutom rozhodnutí najvyššieho súdu ústavný súd v súlade so svojou konštantnou judikatúrou ešte dodáva, 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. 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 právo účastníka konania na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05).

Do práva na spravodlivé súdne konanie nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho názormi týkajúcimi sa navrhovania a hodnotenia dôkazov. Ústavný súd takisto judikoval (I. ÚS 67/06), že z princípu nezávislosti súdov podľa čl. 144 ods. 1 ústavy vyplýva tiež zásada voľného hodnotenia dôkazov. Pokiaľ všeobecné súdy rešpektujú uvedené ústavné garancie (teda najmä čl. 46 až čl. 50 ústavy), ústavný súd nie je oprávnený znovu „hodnotiť“ hodnotenie dôkazov všeobecnými súdmi, a to dokonca ani vtedy, keby sa s ich hodnotením sám nestotožňoval (napr. IV. ÚS 252/04).

Vzhľadom na uvedený záver ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je v súlade s limitmi základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, preto pri predbežnom prerokovaní odmietol sťažnosť sťažovateľky v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

2. K namietanému porušeniu základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a základného práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy rozhodnutím najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf/11/2013 z 27. novembra 2013 ústavný súd uvádza, že sťažovateľka síce v petite sťažnosti navrhla vysloviť aj porušenie čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy, ale dôvody porušenia základných práv chránených uvedenými článkami ústavy v texte sťažnosti žiadnym spôsobom nešpecifikovala.

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

okolnosťami. Sťažovateľka, ktorá je zastúpená advokátom, nijako neodôvodnila porušenie uvedených základných práv. Ústavný súd konštatuje, že sťažnosť neobsahuje kvalifikované odôvodnenie, čo zakladá dôvod na jej odmietnutie podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí. Ústavný súd ju preto z uvedeného dôvodu odmietol.

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

V Košiciach 9. septembra 2014