



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 726/2016-20

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 25. októbra 2016 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti CASSOVIA BIC, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, Floriánska 19, Košice, zastúpenej advokátom JUDr. Jaroslavom Čollákom, advokátska kancelária, Floriánska 19, Košice, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zaručeného čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 27. júna 2014 v konaní sp. zn. 5 Sžf 57/2013 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti CASSOVIA BIC, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 7. októbra 2014 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti CASSOVIA BIC, spoločnosť s ručením

obmedzeným, Košice, Floriánska 19, Košice (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) z 27. júna 2014 v konaní sp. zn. 5 Sžf 57/2013.

Z obsahu sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Košice (ďalej len „daňový úrad“ alebo „správca dane“) vyrubil sťažovateľke rozhodnutím č. 9800304/1/271331/2012 z 28. februára 2012 rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2006 v sume 18 607,39 €. K tomuto rozhodnutiu správca dane došiel po ukončení daňovej kontroly, v rámci ktorej preveroval faktúru č. 2006/048 z 10. októbra 2006, ako aj charakter služieb fakturovaných na základe zmluvy o Joint venture nemeckej obchodnej spoločnosti, ktorá bola vedúcim členom konzorcia na poskytnutie profesionálnych inžinierskych služieb pre [REDACTED]. Správca dane bol toho názoru, že fakturované služby boli dodané na území Slovenskej republiky, boli realizované za protihodnotu a s miestom dodania služby v tuzemsku, a tak dňom dodania služby vznikla sťažovateľke daňová povinnosť podľa príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“).

Na odvolanie sťažovateľky Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 1020501/1/1024464/2012 zo 6. júna 2012 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

Sťažovateľka preto 16. júla 2012 doručila Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) žalobu podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „Občiansky súdny poriadok“). Predniesla dva žalobné dôvody. Najprv podrobila kritike dĺžku trvania opakovanej daňovej kontroly, ktorá začala 17. augusta 2009 a ukončená bola prerokovaním protokolu

14. februára 2012. Vzhľadom na porušenie ustanovení 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 o správe daní a poplatkov“) limitujúcich dĺžku trvania daňovej kontroly bol protokol z nej nezákonným dôkazným prostriedkom nepoužiteľným vo vyrubovacom konaní. Tento záver sťažovateľka preferovala aj napriek skutočnosti prerušenia výkonu spornej daňovej kontroly z dôvodu prebiehajúceho získavania informácií prostredníctvom žiadosti slovenskej daňovej správy o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Podľa jej názoru totiž právna úprava v rozhodnom čase neumožňovala primeranú aplikáciu § 25a zákona o správe daní a poplatkov (prerušenie daňového konania) na daňovú kontrolu.

Druhým podstatným žalobným dôvodom predneseným sťažovateľkou bola hmotnoprávna stránka daňovej kauzy. Podľa sťažovateľky *„správca dane bez opory vo vykonaných dôkazoch navodzuje dojem, že žalobca robil pre konečného príjemcu ■■■ komplexnú službu stavebného dozora. Ak by to bola pravda, vyvstáva otázka čo potom robili ostatní členovia konzorcia za viac ako polovičný objem hodnoty kontraktu? Navyše, ak by toto tvrdenie malo byť pravdivé, prečo si MŽP SR neobstaralo slovenského stavebného dozora, ale vyhlasovalo medzinárodnú súťaž na poradcu?... V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že výkon činnosti stavebného dozora je podľa stavebného, ako aj živnostenského zákona činnosť ktorá je viazaná na osobu (fyzickú), ktorá je držiteľom osvedčenia o odbornej spôsobilosti,... pričom žalobca takéto oprávnenie ako právnická osoba nemá a teda takúto činnosť ani vykonávať nemôže. Z výpočtu činností, ktoré žalobca vykonával podľa zmluvy o konzorciu jasne vyplýva, že žiadna z citovaných činností (body 5.1. až 5.17.) nie je činnosťou stavebného dozora, a nevzťahuje sa na nehnuteľnosti, ale ide o poradenskú činnosť pre zahraničného partnera.*

Správca dane aj žalovaný citujú ustálenú judikatúru ESD tak, že plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH. Žalobca sa stotožňuje s týmto konštatovaním, avšak jediné komplexné plnenie realizovala spoločnosť ■■■ (nemecký daňový subjekt), ktorá podpísala kontrakt a voči klientovi toto plnenie ako komplexné aj fakturovala. Žalobca dodal spoločnosti ■■■ niektoré poradenské služby, výsledky ktorých spoločnosť

██████████ zapracovala do svojich konečných výstupov, ktoré odovzdala v zmysle zmluvy, ktorú mala uzatvorenú.“.

Z hmotnoprávneho hľadiska sťažovateľka v žalobe kritizovala aj vyhodnotenie realizovaných svedeckých výpovedí. Vypočutí svedkovia totiž „neboli zástupcami žalobcu, ale tím lídra, ktorý bol lídrom konzorcia. Navyše obaja páni ██████████ aj ██████████ neboli zamestnancami daňového subjektu, ale iba jeho subdodávateľmi, čiže nemožno stotožňovať ich činnosť na projekte s činnosťou daňového subjektu. Ich výstupy boli dodané žalobcovi, kde boli následne spracované a doplnené, a až takto prepracovaný produkt sa posielal do Nemecka odberateľovi firme ██████████ ktorá tento produkt žalobcu zapracovala resp. inak použila do výstupu, ktorý bol následne autorizovaný (podpísaný, opečiatkovaný) a poslaný na schválenie na MŽP SR... To znamená, že plnenie firmy ██████████ nie je viazané iba na územie ohraničené územím, kde prebiehali stavebné práce ale aj mestom ██████████ Hlavným výstupom spoločnosti ██████████ teda nebol stavebný dozor, ale asistencia – poradenstvo ministerstvu..., ako vyčerpať prostriedky určené na výstavbu konkrétne environmentálnej aktivity (projektu). Výsledný produkt spoločnosti ██████████ bola tzv. žiadosť o platbu, ktorou sa prostriedky z fondu ISPA mohli čerpať, čiže sa mohol spustiť finančný tok z Delegácie Európskej komisie v SR, cez MŽP SR, cez implementačnú agentúru, cez ██████████ k dodávateľovi stavebných prác.“.

Na podklade citovaného popisu sťažovateľa zdôraznila, že jej činnosť „bola plnením dodaným do zahraničia, konkrétne expertom z Nemecka“, teda „nevzťahovala sa na nehnuteľnosti (miestom dodania služby nebola SR), a preto... v súvislosti s faktúrou č. 2006/048 z 10. 10. 2006 nevznikla daňová povinnosť k DPH.“.

Krajský súd rozsudkom č. k. 7 S 123/2012-95 z 27. marca 2013 žalobu sťažovateľky zamietol. K procesnoprávnej námietke poukázal na fakt riadneho predĺženia realizovanej opakovanej daňovej kontroly a jej prerušenia v dôsledku aplikácie § 25a ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov (žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií). Za inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia krajský súd považoval otázku, „ktorú musel správca dane zistiť, či plnenie pre účely zákona o DPH nastalo na území Slovenskej republiky,

alebo na území Nemecka a z tohto dôvodu právne posúdiť, či fakturované služby, ktoré boli obsahom uzatváraných zmlúv v rámci konzorcia splňajú podmienky pre prijatie záveru, že fakturované služby boli dodané na území Slovenskej republiky alebo prijať iný právny záver...“. V nadväznosti na to krajský súd uzavrel, že „prerušenie konania nebolo nezákonným postupom správcu dane“ a „protokol o daňovej kontrole zo dňa 27. 1. 2012 pod č. 1020302/1/31983/2012 bol vyhotovený zákonným spôsobom, ako aj jeho dodatok zo dňa 13. 2. 2012“.

K hmotnoprávnej stránke prejednávanej veci krajský súd vyhodnotil, že „všetky predložené zmluvy, ktoré boli súčasťou projektu, zahrňovali financovanie uvedeného projektu v rámci ktorého bola povinná [REDAKOVANÉ]... zaplatiť zahraničnému subjektu za poskytované služby v rámci konzorcia a v rámci tohto konzorcia obchodná spoločnosť CASSOVIA BIC, s. r. o. ako subdodávateľ poskytovaných služieb prostredníctvom iných zamestnancov na základe kontrolnej činnosti (zmluva týchto zamestnancov uzatváraná s [REDAKOVANÉ]) vykonávala kontrolu projektovej dokumentácie na stavebné práce k projektu...“.

Vo vzťahu k svedeckým výpovediam krajský súd uviedol, že „pozícia [REDAKOVANÉ] spočívala v oprávnenosti kontrolovať čerpanie a použitie prostriedkov únie na uvedenom projekte. Na projekte vykonával v zmysle zmluvy – kontrola projektovej dokumentácie, kontrola technických výpočtov, kontrola súladu prác podľa slovenských nariadení a zákonov, zodpovednosť za posúdenie všetkých otázok týkajúcich sa stavebnej a technologickej časti nových a existujúcich častí projektu, ďalej prehodnotenie výkresovej časti dodávateľa stavby a poradenstvo tím lídra. V druhom prípade [REDAKOVANÉ] mal za povinnosť vykonávať kontrolnú činnosť použitia prostriedkov EÚ na stavebné práce a oprávnenosti fakturácie dodávateľa stavby voči EÚ. Jeho priamym nadriadeným bol pán Buyers, ktorý ho ústne splnomocnil podpisovať stavebný denník. Na uvedenom projekte pracoval ako kontrolór a na základe zmluvy o kontrolnej činnosti uzatvorenej medzi CASSOVIA BIC, s. r. o. a firmou [REDAKOVANÉ] bol poverený výkonom kontrolnej činnosti... Predmetom zmluvy bolo vykonávať kontrolu projektovej dokumentácie na stavebné práce k projektu...“.

Napokon krajský súd zdôraznil, že „prílohou faktúry č. 2006/048... boli aj výkazy dochádzky expertov pre zmluvu o poskytnutí služieb, ktoré boli kontrolovaným daňovým subjektom predložené za krátkodobých a dlhodobých expertov v počte 6 ks mesačných výkazov za každého z nasledujúcich expertov: [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] za mesiace máj až september 2006.... Miestom výkonu práce na jednotlivých výkazoch nebola len kancelária, ale aj stavenisko...“.

Na podklade rekapitulovaných skutkových okolností krajský súd uzavrel, že „služby, ktoré na základe spornej faktúry poskytoval žalobca neboli využité na území zahraničného subjektu, ktorý monitoroval platobné vzťahy na základe finančných prostriedkov EÚ, ale naopak, tieto služby boli poskytované na území Slovenskej republiky vzťahujúce sa na nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v katastrálnom území [REDAKOVANÉ] resp. [REDAKOVANÉ] v zmysel projektu, ktorý bol predmetom projektu ISPA“. Krajský súd tak v zhode s orgánmi daňovej správy dospel k záveru, že v posudzovanej veci bolo potrebné aplikovať § 15 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty, podľa ktorého miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane služieb realitných kancelárií, znalcov, architektov a stavebného dozoru je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

V odvolaní proti prvostupňovému rozsudku sťažovateľka opätovne spochybnila právne posúdenie veci orgánmi daňovej správy i krajským súdom. Poukázala pritom na zmenu právnej úpravy prerušenia daňového konania i daňovej kontroly po nadobudnutí účinnosti zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v dôsledku ktorej došlo k explicitnému zakotveniu medzinárodnej výmeny informácií ako dôvodu na fakultatívne prerušenie daňového konania (i daňovej kontroly). Preto v čase účinnosti predchádzajúcej právnej úpravy neobsahujúcej takýto výslovný právny základ podľa názoru sťažovateľky absentovala možnosť prerušiť daňovú kontrolu. Sťažovateľka tak kritizovala dĺžku u nej vykonávanej opakovanej daňovej kontroly, keďže „kontrolujúci orgán zastierajúcim odkazom na § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý takýto postup (prerušenie daňovej kontroly) neumožňoval..., prerušil kontrolu podľa síce platných ale ešte neúčinných

ustanovení § 46 ods. 10 a § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku (bez toho, aby tieto zákonné ustanovenia v texte rozhodnutia uviedol, resp. na nich odkázal)“. Hmotnoprávne vec krajský súd podľa názoru sťažovateľky posúdil „formalisticky..., že služby boli poskytované na území SR a týkali sa nehnuteľnosti“. Zdôraznila, že „zmluva o konzorciu je zmluvou na poskytnutie profesionálnych inžinierskych služieb (nikdy nebola zmluvou na poskytnutie stavebného dozoru), nikdy nebola viazaná na činnosti predpokladané v § 15 ods. 2 zákona o DPH, a preto miesto zdaniteľného obchodu (dodania služieb) nebolo v SR ako to mylne uzavrel prvostupňový súd... boli profesionálne inžinierske a poradenské služby poskytnuté zo strany žalobcu osobe (spoločnosť [REDAKOVANÉ] ktorá podnikala v Nemecku, a preto je miestom ich dodania na účely zákona č. 222/2004 Z. z. Nemecko, a to bez ohľadu na to, že tieto služby sa skutočne vykonávali v SR.“.

Najvyšší súd o odvolaní sťažovateľky rozhodol rozsudkom sp. zn. 5 Sžf 57/2013 z 27. júna 2014 tak, že rozsudok krajského súdu potvrdil. Odkázal pritom na § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku a dodal, že „z dokazovania vykonaného správcom dane, ako aj druhostupňovým správnym orgánom v priebehu daňovej kontroly, jednoznačne vyplynul záver, že dôvod na prerušenie daňovej kontroly bol daný ustanovením § 25a ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, pričom výsledky z tohto preverenia boli premietnuté do rozhodovacej činnosti prvostupňového, ako aj druhostupňového správneho orgánu. Taktiež je nutné prisvedčiť správcovi dane a žalovanému, že daňový subjekt dodal službu za protihodnotu viažucu sa k nehnuteľnosti na území Slovenskej republiky... protokol o daňovej kontrole bol vyhotovený v súlade s platnou právnou úpravou a služby boli poskytované na území Slovenskej republiky.“.

Najvyšší súd k problému aplikácie § 25a ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov uviedol, že „v danom prípade musel správca dane zistiť, či zdaniteľné plnenie nastalo na území Slovenskej republiky, alebo na území Nemecka. Najvyšší súd sa taktiež nestotožňuje s tvrdením žalobcu, že miestom dodania služieb nebola Slovenská republika a rozhodujúci bol iba charakter služieb. V danom prípade sa jednalo o služby fakturované na základe Zmluvy o Joint venture nemeckej obchodnej spoločnosti, ktorá bola vedúcim členom konzorcia na poskytnutie profesionálnych inžinierskych služieb pre spoločnosť

v SR ako to mylne uzavrel najvyšší súd“. V nadväznosti na citované sťažovateľka stručne popisuje fungovanie zmluvných vzťahov v rámci založeného konzorcia a uzatvára, že „činnosť, ktorú vykonávala bola poradenskou a inžinierskou činnosťou dodanou spoločnosti [REDAKOVANÉ] v Nemecku a nevzťahovala sa na nehnuteľnosti... K tejto relevantnej argumentácii sťažovateľky najvyšší súd v odôvodnení sťažnosťou napadnutého rozsudku nezaujal žiadne právne stanovisko.“.

Spravodlivá súdna ochrana tak sťažovateľke podľa jej názoru nebola poskytnutá, lebo najvyšší súd napadnutým rozsudkom:

„- na ujmu práv sťažovateľky akceptoval nezákonný postup daňových orgánov spočívajúci v nezákonnom prerušení daňovej kontroly a v nezákonnej dĺžke daňovej kontroly,

- bez rozumného a objektívne existujúceho dôvodu nerešpektoval vlastnú skoršiu judikatúru v skutkovo a právne totožnej veci a neposkytol žiadne, nieto ešte ústavne akceptovateľné dôvody pre odklon od vlastných skorších záverov, ku ktorým dospel v rovnakom zložení senátu,

- svojvoľne a bez opory v platnom práve uzavrel, že miesto zdaniťného obchodu bolo v Slovenskej republike, napriek tomu, že sťažovateľka tak dôkazmi, ako aj právnou argumentáciou tieto závery vyvrátila,

- neposkytol sťažovateľke jasnú a presvedčivú odpoveď na ňou nastolené otázky, ktoré boli pre právne posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu finančného riaditeľstva kľúčové.“

Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd po prijatí jej sťažnosti na ďalšie konanie rozhodol vo veci samej nálezom takto:

„1. Základné právo CASSOVIA BIC, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice, na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 57/2013 z 27. júna 2014 porušené boli.“

2. *Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 57/2013 z 27. júna 2014 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.*

3. *Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný nahradiť sťažovateľke trovy konania v sume 340,09 EUR na účet JUDr. Jaroslava Čolláka, advokáta, do troch dní od právoplatnosti nálezu.“*

Uznesením sp. zn. I. ÚS 572/2016 zo 14. septembra 2016 bola sudkyňa Jana Baricová (predsedníčka III. senátu) vylúčená z výkonu sudcovskej funkcie vo veci vedenej na ústavnom súde pod sp. zn. Rvp 12957/2014, preto v súlade s čl. III bodom 1 písm. b) platného rozvrhu práce ústavného súdu na rok 2016 rozhoduje v tejto veci III. senát ústavného súdu v zložení: Lajos Mészáros, predseda senátu, sudca Sergej Kohut, člen senátu a sudca Rudolf Tkáčik, člen senátu a sudca spravodajca.

II.

Ústavný súd podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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 senátu bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

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 prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc,

návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, 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.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde...

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa 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.

Sťažovateľka vo svojej sťažnosti predniesla na podporu návrhu na rozhodnutie vo veci samej štyri zásadné námietky, ktoré súd citované v naratívnej časti odôvodnenia tohto uznesenia. Ústavný súd preto na účel odôvodnenia svojho záveru o zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti stelesneného vo výroku tohto uznesenia bude vychádzať práve z námietok sťažovateľky.

1. Prvá námietka prednesená v sťažnosti sa koncentrovala na procesnoprávnu stránku sťažovateľkinej daňovej veci a spočívala v kritike dĺžky daňovej kontroly, ktorá bola dôsledkom jej prerušenia. I dĺžka kontroly i jej prerušenie boli podľa sťažovateľky nezákonné a súdy v správnom súdnictve mali tieto závery zohľadniť.

Rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly zreteľne naznačuje procesný charakter [§ 248 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku]. Súčasne výlučnou povinnosťou

ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní predloženej sťažnosti je skúmanie možného vplyvu sťažovateľkou označeného zásahu (odvolacieho rozsudku najvyššieho súdu) na jej základné práva a slobody.

Ak všeobecný súd v správnom súdnictve nesprávne posúdi nezákonnosť preskúmaného postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy, nepochybne neučiní zadosť požiadavke plynúcej z čl. 46 ods. 2 ústavy, ako aj z čl. 46 ods. 1 ústavy.

Keďže prvá sťažovateľkina námietka atakuje rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly, ústavný súd sa musel zamerať na taký možný dopad tohto rozhodnutia na daňovú kontrolu ako dôkazný proces, ktorý by bol spôsobilý narušiť jej kvalitu zákonnosti, a tým aj „infikovať“ nezákonnosťou jej právne významný výsledok (protokol), ktorý je dôkazným prostriedkom. V závere formulovanom v predchádzajúcej vete in abstracto sa tvrdená nezákonnosť rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nerozlučne spája s tvrdenou nezákonnosťou daňovej kontroly, ktorá podľa sťažovateľky mala byť spôsobená jej dĺžkou prekračujúcou zákonný limit.

Tak, ako na to poukázala v sťažnosti aj sťažovateľka, ústavný súd už konštatoval, že *„ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopiera povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý“* (III. ÚS 24/2010).

Argumentácia sťažovateľky opierajúca sa o judikovaný precedenčný právny názor však opomína jeho dôležité pozadie dané dogmatikou základných práv a slobôd. Ústavný súd totiž v odôvodnení tohto nálezu zdôraznil, že *„daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe*

daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov).“.

Z citovanej právnej vety i časti odôvodnenia minulého nálezu je zreteľné, že daňová kontrola trvajúca dlhšie než zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Naznačuje to aj podmienka vyjadrená v právnej vete analyzovaného nálezu ústavného súdu, podľa ktorej trvať na rešpektovaní zákonného limitu dĺžky daňovej kontroly je potrebné vtedy, ak „*kontrolovaný daňový subjekt neodopiera povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy*“.

I samotný sťažovateľkou argumentačne použitý nález ústavného súdu teda predpokladá skutkovú okolnosť, v dôsledku ktorej možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Musí ísť o takú okolnosť, ktorá zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučuje. V náleze z 29. júna 2010 bol za takú okolnosť označený subjektívny postoj kontrolovaného daňového subjektu prejavujúci sa navonok nesúčinnosťou. V sťažovateľkinej veci je situácia z uvedeného hľadiska v podstate ešte jednoduchšia. Medzi účastníkmi konania pred ústavným súdom totiž nie je sporné, že v období medzi začatím opakovanej daňovej kontroly (17. augusta 2009) a jej ukončením (14. februára 2012) sa vyskytol časový úsek (od 11. mája 2010 do 9. novembra 2011), počas ktorého bola sporná daňová kontrola právoplatne prerušená. Bez zreteľa na to, či prerušenie tejto daňovej kontroly rešpektovalo skutočnú predstavu zákonodarcu vyjadrenú v tom čase v nie celkom jednoznačnej legálnej formulácii podmienok prerušenia daňového konania (i daňovej kontroly), ústavný súd zdôrazňuje, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nebol oprávnený vyžadovať od sťažovateľky práve tú súčinnosť, v ktorej sú inkorporované mocenské nástroje zasahujúce do jej základných práv a slobôd. Inými slovami, počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii

kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú. Sťažovateľka ani netvrdí, že by zo strany správcu dane počas prerušenia opakovanej daňovej kontroly k takýmto invazívnym aktivitám dochádzalo (aj keby to tak bolo, sťažovateľka by bola oprávnená súčinnosť odoprieť).

Na podklade uvedených vysvetlení ústavný súd uzatvára, že protokol z opakovanej daňovej kontroly vykonanej u sťažovateľky nebol v dôsledku jej prerušenia, a tým aj predĺženia nad limit určený zákonom o správe daní a poplatkov, „nakazený“ chorobou nezákonnosti v procese, ktorý predchádzal jeho vyhotoveniu.

Práve zákonnosť protokolu z opakovanej daňovej kontroly bola v konaní o žalobe sťažovateľky podstatným determinantom kvality žalovaných postupov i rozhodnutí správcu dane i finančného riaditeľstva. Samotné prerušenie daňovej kontroly takýto význam pre súdny prieskum žalovaného postupu a rozhodnutia finančného riaditeľstva podľa názoru ústavného súdu z uvedených dôvodov nemalo. Len marginálne tu ústavný súd dodáva, že prieskum zákonnosti sťažovateľkou kritizovaného prerušenia daňovej kontroly, ktorý by vykazoval reálnu ústavno-právnu dimenziu, by prichádzal do úvahy v iných typoch konania v správnom súdnictve (ochrana pred nečinnosťou správcu dane).

Krajský súd vyhodnotil prebiehajúcu medzinárodnú výmenu informácií ako inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia a v nadväznosti na to konštatoval zákonnosť prerušenia daňovej kontroly a hlavne zákonnosť z nej vyhotoveného protokolu. Najvyšší súd ako súd odvolací s použitím § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku tento právny záver stručne aproboval. Takéto závery sú výsledkom interpretácie podústavného (zákonného) práva a súčasne sú podľa názoru ústavného súdu ústavne konformné a na prvý pohľad nevyvolávajú neželané napätie so sťažovateľkou označenými základnými právami a slobodami. Z hľadiska kvality zákonnosti by, pravda, bolo možné diskutovať o tom, či bol v posudzovanej veci naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly (na to sťažovateľka často poukazuje), ústavný súd však ako orgán ochrany ústavnosti v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy neposkytuje ochranu pred formálnou nezákonnosťou, ale len

pred takou nezákonnosťou, ktorá materiálne poškodzuje individuálnu sféru sťažovateľa tvorenú jeho základnými právami a slobodami. Potvrdenie zamietnutia sťažovateľkinej žaloby najvyšším súdom nenaruša požadovanú kvalitu jej základných práv a slobôd, pretože zákonnosť postupu a z neho ústiaceho administratívneho rozhodnutia daňovej správy, ktorých prieskumu sa svojou žalobou domáhala, prerušením daňovej kontroly a ani jej dĺžkou dotknuté neboli.

Prvá sťažnostná námietka je nedôvodná.

2. Druhá námietka prednesená v sťažnosti smeruje k narušeniu stability judikatúry najvyššieho súdu, a tým aj k nerešpektovaniu právnej istoty sťažovateľky. K sťažnosti je priložená fotokópia rozsudku najvyššieho súdu zo 17. decembra 2013 v konaní sp. zn. 5 Sžf 68/2012, 8 Sžf 117/2013, v ktorého odôvodnení sa konštatuje, že *„žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní, ale iba výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť kontroly prerušená na dobu viac ako tri roky“*. Najvyšší súd teda v otázke skutkovo identickej s prípadom sťažovateľky zaujal v rovnakom zložení senátu (5 Sžf) približne pol roka pred rozhodnutím o sťažovateľkinom odvolaní diametrálne odlišný právny názor.

K imanentným znakom právneho štátu patrí neodmysliteľne aj princíp právnej istoty (napr. PL. ÚS 36/95), ktorého súčasťou je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď (napr. I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99). Diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť všeobecného súdu o tej istej právnej otázke za rovnakej alebo analogickej skutkovej situácie, pokiaľ ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť, je ústavne neudržateľná (m. m. PL. ÚS 21/00, PL. ÚS 6/04, III. ÚS 328/05).

Ústavnému súdu neprislúcha zjednocovať in abstracto judikatúru všeobecných súdov, a suplovať tak poslanie, ktoré zákon č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov [§ 8 ods. 3, § 20 ods. 1 písm. b), § 21,

§ 22 a § 23 ods. 1 písm. b)] zveruje najvyššiemu súdu, keď mu okrem iných priznáva aj právomoc zaujímať stanoviská k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov (m. m. I. ÚS 17/01, IV. ÚS 267/05, III. ÚS 171/2016). Práve plénum a kolégiá najvyššieho súdu sú oprávnené odstraňovať nejednotnosť výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov tak, aby sa chránili okrem iného aj legitímne očakávania účastníkov súdnych konaní.

Zdanlivo protirečivé dva judikované pohľady na tú istú otázku ústia do zdržanlivosti ústavného súdu pri hodnotení sťažnostnej argumentácie založenej na tvrdení o odlišnosti rozhodovacej praxe v sústave všeobecných súdov. Ústavný súd vzhľadom na to, že nie je súčasťou systému všeobecného súdnictva, môže zasahovať do výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov všeobecnými súdmi len v prípadoch, keď sa ich výklad vyznačuje svojvôľou a zjavnou neodôvodnenosťou do tej miery, že to má za následok porušenie základného práva alebo slobody (napr. II. ÚS 70/2014).

Nemožno ignorovať fakt, že v skutkovo identickej situácii najvyšší súd naozaj nielenže posúdil prerušenie daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií odlišne, ale dospel aj k opačnému záveru o relevancii tohto žalobného dôvodu pre rozhodnutie vo veci samej.

V konaní o sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je možné konštatovať porušenie práv sťažovateľa len konkrétnym rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom (čl. 127 ods. 2 ústavy v spojení s § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde). A priori nemožno vylúčiť situáciu, keď v prípade námietky porušenia právnej istoty v dôsledku rozdielneho posúdenia dvoch rovnakých alebo podobných skutkových stavov ústavný súd zistí, že jedno z dvoch posúdení (ktoré je atakované sťažnosťou) je z hľadiska ochrany práv a slobôd podľa čl. 127 ods. 1 ústavy bezvadné, a práve druhé posúdenie orgánu verejnej moci (ktorým sťažovateľ argumentuje vo svoj prospech) vyvoláva závažné pochybnosti o splnení požiadaviek kladených naň ústavou. Ústavný súd v takom prípade vzhľadom na svoju viazanosť petitom sťažnosti (§ 20 ods. 4 zákona o ústavnom súde) nemá právomoc zrušiť zásah, ktorý je podľa jeho názoru ústavne neakceptovateľný, na druhej strane však nemôže z takého zásahu

vyvodiť právnu istotu jeho adresáta pri rozhodovaní o rovnakom skutkovom stave tvoriacom predmet prejednávanej sťažnosti. Inými slovami, nemožno sa v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy dovoľávať právnej istoty založenej na neústavnej alebo nezákonnej rozhodovacej praxi orgánov verejnej moci (III. ÚS 142/2011, uverejnené v Zbierke nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 100/2011).

Aj v sťažovateľkinom prípade ústavný súd s ohľadom na právne závery formulované pri odôvodňovaní nedôvodnosti prvej sťažnostnej námietky dospel k záveru, že rozsudok najvyššieho súdu zo 17. decembra 2013 v konaní sp. zn. 5 Sžf 68/2012, 8 Sžf 117/2013 je založený na právnom závere, ktorý nerešpektuje materiálnu stránku obmedzovania základných práv a slobôd verejnomocenskými zásahmi. Ešte raz ústavný súd zdôrazňuje, že prerušená daňová kontrola (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobovať obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správca dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Inou otázkou je celkové predĺženie stavu právnej neistoty kontrolovaného daňového subjektu, keďže je zrejmé, že prerušenie daňovej kontroly raz skončí (rovnako ako samotná daňová kontrola) a následne bude musieť dôjsť k meritórnemu daňovému rozhodnutiu. Takto ponímané ústavno-právne riziká prerušenia daňovej kontroly však nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako jej finálneho formálneho výsledku, a preto nie sú samy osebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd nemohol z odlišného právneho posúdenia skutkovo identickej veci v skoršom rozhodnutí najvyššieho súdu vyvodiť právnu istotu ani legitímne očakávanie sťažovateľky hodné ústavno-súdnej ochrany. Navyše, ústavný súd nezistil (neuvádza to ani sťažovateľka v sťažnosti), že by rozsudok najvyššieho súdu zo 17. decembra 2013 v konaní sp. zn. 5 Sžf 68/2012, 8 Sžf 117/2013 vychádzal zo stabilizovanej prejudikatúry, eventuálne, že by sa v ňom formulovaný právny názor ujal ako precedenčný. Analyzovaný rozsudok najvyššieho súdu tak možno kvalifikovať aj ako ojedinelý, a tým nespôsobilý nastoliť legitímne očakávanie daňových subjektov (i sťažovateľky), ktoré sa ocitnú v rovnakých skutkových situáciách. V dôsledku toho je

rovnako vylúčené dospieť k záveru o porušení sťažovateľkiných označených základných práv po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie. I táto sťažnostná námietka je teda nedôvodná.

3. Tretia sťažnostná námietka upriamuje pozornosť na hmotnoprávne posúdenie daňovej veci sťažovateľky. Kým orgány daňovej správy i sudy konajúce o jej správnej žalobe dospeli k záveru, že fakturované služby súviseli s nehnuteľnosťami realizovanými v rámci projektu ISPA „*Juhovýchodný [REDACTED] Pitná voda a kanalizácia, Slovenská republika*“, a teda miestom ich dodania bolo tuzemsko, sťažovateľka dôvodila, že charakter služieb predurčil miesto ich dodania na území Spolkovej republiky Nemecko.

Obsahovo sa tretia námietka koncentruje na výklad a uplatnenie podústavného práva, konkrétne § 15 zákona o dani z pridanej hodnoty.

Podľa § 15 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane služieb realitných kancelárií, znalcov, architektov a stavebného dozoru je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

Podľa § 15 ods. 7 zákona o dani z pridanej hodnoty miestom dodania služieb uvedených v odseku 8 ak sú tieto služby dodané osobe, ktorá podniká v členskom štáte inom, ako je členský štát dodávateľa služby, alebo zákazníkovi, ktorý má sídlo alebo bydlisko v treťom štáte, je miesto, kde má táto osoba sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, na ktorej spotrebu a využitie sa služby dodávajú; ak táto osoba nemá takéto miesto, je miestom dodania služby jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava...

Podľa § 15 ods. 8 písm. b) zákona o dani z pridanej hodnoty službami, pri ktorých sa určí miesto dodania podľa odseku 7 vrátane ich sprostredkovania v mene a na účet inej osoby a prijatia záväzku zdržať sa vykonávania týchto služieb, sú poradenské, inžinierske, technické, právne, účtovné, auditorské, prekladateľské, tlmočnicke a iné podobné služby vrátane služieb spracovania údajov a poskytovania informácií.

Ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Z tohto ústavného postavenia vyplýva, že úlohou ústavného súdu 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 (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05).

V nadväznosti na to nie je ústavný súd zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Aj keby ústavný súd nesúhlasil s interpretáciou zákonov všeobecnými súdmi, ktoré sú „pánmi zákonov“, mohol by nahradiť napadnutý právny názor všeobecného súdu iba v prípade, ak by ten bol svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný. Skutkové a právne závery všeobecného súdu teda môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02).

Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku stručne zrekapituloval podstatný obsah zistení, ku ktorým v rámci dokazovania dospeli orgány daňovej správy. Pritom zdôraznil obsahovú náplň zmluvných vzťahov uzatváraných v rámci konzorcia, ako aj uzatváraných medzi konzorciom a klientom ([REDACTED]), obsah svedeckých výpovedí ([REDACTED]), ako aj obsah výkazov dochádzky expertov tvoriacich prílohu posudzovanej faktúry, z ktorej jednoznačne vyplýva, že miestom výkonu práce expertov bolo aj stavenisko.

Ak následne sťažovateľka v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku krajského súdu opätovne namietala, že zmluva o konzorcium bola uzavretá na účel poskytovania

profesionálnych inžinierskych služieb (nie na účel poskytnutia stavebného dozoru), najvyšší súd sa v dôvodoch svojho sťažnosťou napadnutého odvolacieho rozsudku mohol obmedziť už iba na akceptáciu právnych záverov krajského súdu, využívajúc pritom § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku.

Ústavný súd k tretej námietke uvádza, že argumentácia prednesená sťažovateľkou v jej jednotlivých opravných prostriedkoch (žaloba, odvolanie proti prvostupňovému rozsudku krajského súdu i samotná sťažnosť) pôsobí na prvý pohľad vierohodne, nechýba jej logický základ. No na druhej strane ústavný súd po preštudovaní odôvodnenia potvrdzujúceho rozhodnutia finančného riaditeľstva, v ktorom je podrobne rekapitulovaná podstata zmluvných vzťahov a charakteru jednotlivých plnení medzi subjektmi zúčastnenými na realizácii uvedeného projektu, dospel k nespochybniteľnému záveru, že uplatnenie už citovaných ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty orgánmi daňovej správy, ako ani následné potvrdenie tohto uplatnenia súdmi v správnom súdnictve nie sú v žiadnom prípade tak arbitrárne a svojvoľné, či interpretačne excesívne, že by po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie bolo reálnym dospieť k záveru o porušení označených základných práv sťažovateľky. Inými slovami, aplikačný prístup orgánov daňovej správy, krajského súdu i najvyššieho súdu, podľa ktorého charakter fakturovaných služieb spĺňal hypotézu § 15 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty, je po stránke skutkovej, ale aj právno-argumentačnej zdôvodnený tak, že nevykazuje žiadne signály svojvôle či extrémneho nesúladu so zásadami logického uvažovania.

Aj tretia sťažnostná námietka je z uvedených dôvodov nedôvodná.

4. Napokon sťažovateľka namietala aj nedostatočnosť odôvodnenia odvolacieho rozsudku najvyššieho súdu, ktorý jej *„neposkytol... jasnú a presvedčivú odpoveď na ňou nastolené otázky, ktoré boli pre právne posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu finančného riaditeľstva kľúčové“*.

Ústavný súd vo vzťahu k základnému právu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy konštantne zdôrazňuje, že toto právo zahŕňa aj právo na odôvodnenie rozhodnutia, poukazujúc pritom

aj na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“), podľa ktorej právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (napr. *Georgidias v. Grécko* z 29. 5. 1997, Recueil III/1997, m. m. pozri tiež rozsudok vo veci *Ruiz Torija c. Španielsko* z 9. 12. 1994, *Annuaire*, č. 303-B).

Odôvodnenie súdneho rozhodnutia má podať jasne a zrozumiteľne odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (III. ÚS 78/07, IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04). 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 uvádzaných účastníkom 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 (napr. II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05).

Odôvodnenie rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu s prihliadnutím na § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku nemožno posudzovať izolovane (m. m. II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 327/08, III. ÚS 469/2014), preto odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu je nevyhnutné hodnotiť v spojitosti s rozsudkom krajského súdu.

Po preštudovaní charakteru námietok prednesených sťažovateľkou v jej odvolaní proti prvostupňovému rozsudku krajského súdu ústavný súd zistil, že sťažovateľka nepredniesla žiadne nové skutkové či právne argumenty, na ktoré by už predchádzajúce rozhodnutia orgánov daňovej správy i prvostupňový rozsudok krajského súdu nedávali odpoveď. V podstate teda odvolanie je prejavom nesúhlasu s právnym posúdením jej žalobných dôvodov krajským súdom. V takýchto okolnostiach je odvolací súd oprávnený využiť možnosť danú mu § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, čo celkom

prirodzene vedie k stručnému odôvodneniu odvolacieho rozsudku. Tak to bolo aj v sťažovateľkinej veci, preto stručnosť odôvodnenia odvolacieho rozsudku najvyššieho súdu možno akceptovať.

Ústavný súd dáva za pravdu sťažovateľke v jej kritike odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu založenej na skutočnosti, že najvyšší súd sa nijako nevysporiadal so svojím opačným právnym názorom vysloveným v rozsudku zo 17. decembra 2013 v konaní sp. zn. 5 Sžf 68/2012, 8 Sžf 117/2013.

Ústavný súd však pripomína svoj už viackrát judikovaný názor, podľa ktorého nie je jeho úlohou perfekcionisticky „prerábať“ konanie pred všeobecnými súdmi, a to aj keby k nim urobeným čiastkovým procesným/dočasným úkonom mal výhrady. Úlohou ústavného súdu je ochraňovať ústavnosť (nie „obyčajnú“ zákonnosť) konania pred všeobecnými súdmi. Preto je povinnosťou ústavného súdu rozlišovať medzi prípadmi, kedy procesný postup priečiaci sa zákonu zároveň vyústi do protiústavnosti a nespravodlivosti konania ako celku, a prípady, kedy určitý procesný/dočasný postup – hoci by ho aj bolo možné osamotene (inkontextuálne) hodnotiť, a to výlučne z formálneho pohľadu, ako postup *contra legem* – protiústavnosť konania nezaloží (I. ÚS 571/2013, I. ÚS 214/2014, III. ÚS 400/2015).

Berúc do úvahy komplexné kvalitatívne parametre predbežne prerokúvanej kauzy bližšie identifikované pri odôvodňovaní nedôvodnosti prvých troch sťažnostných námietok ústavný súd dospel k záveru, že zistený nedostatok odôvodnenia odvolacieho rozsudku najvyššieho súdu nedosahuje intenzitu vyvolávajúcu nedovolený zásah do základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu, ani do jej práva na spravodlivé súdne konanie.

5. Zhrňujúco ústavný súd uzatvára, že po preskúmaní predloženej sťažnosti, napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ako aj ostatných príloh pripojených sťažovateľkou k jej sťažnosti možno už pri predbežnom prerokovaní konštatovať, že rozsudok najvyššieho súdu v procese súdneho prieskumu sťažovateľkou žalovaného daňového rozhodnutia finančného riaditeľstva z hľadiska ústavno-právneho obstojí. Preto podľa § 25 ods. 2 zákona

o ústavnom súde bolo potrebné sťažnosť sťažovateľky odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú.

6. Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku bolo už bez právneho významu zaoberať sa návrhom sťažovateľky na zrušenie napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu, ako aj na priznanie nároku na náhradu trov právneho zastúpenia.

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

V Košiciach 25. októbra 2016