



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 602/2018-17

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 15. novembra 2018 v senáte zloženom z predsedníčky Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudcu Ladislava Orosza a sudcu Miroslava Duriša predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti LIVONEC, s. r. o., Hraničná 13, Poprad, zastúpenej advokátskou kanceláriou BAJO LEGAL, s. r. o., Landererova 8, Bratislava, v mene ktorej koná advokát JUDr. Branislav Jablonka, PhD., vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 15/2016 z 23. mája 2018 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti LIVONEC, s. r. o., odmieta ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 11. septembra 2018 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti LIVONEC, s. r. o. (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 15/2016 z 23. mája 2018 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 9712402/5/836254/2013/Bru zo 4. marca 2013 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2005 v sume 13 256,98 €. Správca dane rozhodnutím č. 9712402/5/836569/2013/Bru zo 4. marca 2013 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2005 v sume 13 408,35 € a rozhodnutím č. 9712402/5/836740/2013/Bru zo 4. marca 2013 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2005 v sume 29 214,63 € (ďalej len „rozhodnutia správcu dane“).

Sťažovateľ podal proti rozhodnutiam správcu dane odvolania, o ktorých rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutiami č. 1100305/1/271018/2013, č. 1100305/1/271022/2013 a č. 1100305/1/271028/2013 z 5. júna 2013 (ďalej len „rozhodnutia finančného riaditeľstva“) tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdilo.

Sťažovateľ podal proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva žalobu Krajskému súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“). Krajský súd rozsudkom sp. zn. 3 S 57/2013 z 23. októbra 2015 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol.

Sťažovateľ sa na základe odvolania podaného proti rozsudku krajského súdu domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok krajského súdu a sťažovateľovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Sťažovateľ tvrdí, že postupom a rozhodnutím odvolacieho súdu došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý súdny proces, čo malo za následok porušenie jeho ústavného práva na prístup k súdu v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru, a to vzhľadom na skutočnosť, že najvyšší súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nevysporiadal s jeho podstatnými námietkami, a zároveň „ústavne nekonformne aplikoval“ § 219 ods. 2 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „OSP“) použijúc ústavne neudržateľný výklad dotknutých zákonných ustanovení podstatných pre rozhodnutie vo veci.

Sťažovateľ v sťažnosti k „ústavne nekonformnej aplikácii“ § 219 ods. OSP uvádza:

«Sťažovateľ mal na základe uvedeného legitímne očakávanie, že s jeho podstatnými námietkami a argumentáciou sa pri svojom rozhodovaní vysporiada Najvyšší súd SR ako súd odvolací, k čomu však (aspoň podľa obsahu odvolacieho rozsudku) zjavne nedošlo. Odvolací súd bez zohľadnenia akejkoľvek argumentácie sťažovateľa iba stroho uviedol, že podľa úpravy ZSD je deň prerokovania protokolu dňom jeho doručenia a ostatnom s poukazom na § 219 ods. 2 OSP odkázal na závery súdu prvej inštancie. Sťažovateľ má v tejto časti potrebné poukázať už na základný fakt, že predmetom jeho námietok nebolo či podľa úpravy ZSD je dňom doručenia protokolu deň jeho prerokovania alebo nejaký iný, ale tá skutočnosť, že daňový subjekt je o protokole (úkone smerujúcom na vyrubenie dane alebo rozdielu dane) vyzrotený dňom jeho faktického doručenia a nie až dňom jeho prerokovania, čo však odvolací súd zjavne opomenul...

... Vyššie zmieňovaný prístup odvolacieho súdu je ešte zreteľnejšie vidno pri vyjadrení sťažovateľa zo dňa 26. 09. 2016 k vyjadreniu žalovaného. Žalovaný vo svojom vyjadrení reagoval na obsah odvolania sťažovateľa (z čoho vyplýva, že argumentáciu sťažovateľa v odvolaní žalovaný považoval za relevantnú a za „novú“, v opačnom prípade by iba odkázal na svoje predošlé podania), pričom v tomto prezentoval absurdnú

a so zákonom rozpornú argumentáciu, že (skrátene) protokol, ktorý je doručovaný daňovému subjektu vlastne nie je protokolom podľa ZSD, ale iba akýmsi návrhom protokolu. Uvádzanie argumentácie ohľadom protokolu resp. návrhu protokolu (či už zo strany sťažovateľa alebo žalovaného), pritom nie je samoučelné, ani pre vec nepodstatné. Sťažovateľ má naopak za to, že za prijatia jeho systematického výkladu ohľadom vyrozumienia daňového subjektu o úkone, ktorým sa rozumie faktické doručenie protokolu a nie až jeho prerokovanie, by sa stala odôvodnená aj námietka o zániku práva správcu dane na vyrubení rozdielu dane. Naopak, prijatie argumentácie žalovaného o dvoch typoch protokolu (ktoré však ZSD neupravuje), by túto odôvodnenosť námietky nezakladalo (aj keď podľa sťažovateľa o tejto svedčia aj iné prezentované argumenty). Z uvedeného dôvodu sťažovateľ reagoval na vyjadrenie žalovaného svojím vyjadrením zo dňa 26. 09. 2016, kde uviedol jednak argumentáciu k protokolu resp. návrhu protokolu, ale aj k ďalším skutočnostiam, odôvodňujúcich jeho námietku o zániku práva správcu dane na vyrubenie rozdielu dane (o. i. aj jazykový a gramatický výklad dotknutých ustanovení resp. slova vyrozumienie). Sťažovateľ venoval argumentácii k tejto námietke približne 5 strán svojho vyjadrenia...

... Sťažovateľ má za, že odvolací súd v odôvodnení napadnutého rozsudku vyššie uvedeným spôsobom nepostupoval. Odvolací súd v odôvodnení napadnutého rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na všetky podstatné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktoré boli vznesené v konaní pred súdom prvej inštancie (a na ktoré nedal odpoveď súd prvej inštancie) a nereagoval ani na podstatné odvolacie námietky, resp. námietky vznesené sťažovateľom v priebehu odvolacieho konania. Odvolací súd pritom od tejto jeho povinnosti neoslobodzuje ani zmieňované ustanovenie § 219 ods. 2 OSP.»

Sťažovateľ v sťažnosti k „ústavne neudržateľnému výkladu“ dotknutých zákonných ustanovení uvádza: «Ústavne neprijateľný je záver odvolacieho súdu o tom, že daňovému subjektu nezaniklo právo vyrubiť rozdiel v dani, keďže daňový subjekt bol o úkone smerujúcom k vyrubeniu dane (protokole o daňovej kontrole) vyrozumiený nie okamihom jeho faktického doručenia, ale až okamihom jeho prerokovania. Takýto výklad odvolacieho súdu je v rozpore s ústavnokonformným výkladom právnych noriem...

... Pokiaľ ide o samotný výklad príslušných noriem (najmä § 45 ods. 2 ZSD, konkrétne slovo „vyrozumienie“), sťažovateľ má za to, že výklad tejto je minimálne sporný, pričom pokiaľ určitá právna norma umožňuje jej výklad v dvoch významoch, je potrebné uprednostniť ten význam, ktorým nebude zasiahnuté do ústavných práv konkrétneho subjektu nad rámec dovolený Ústavou SR (napr. II. ÚS 148/06, m. m. III. ÚS 348/06, IV. ÚS 209/07, I. ÚS 252/07)...

... O spornosti výkladu § 45 ods. 2 ZSD pritom nasvedčuje aj znenie právneho predpisu nahradzujúceho ZSD a teda daňového poriadku, ktorý v § 69 ods. 2 a ods. 3 písm. a) upravuje rovnakú skutkovú situáciu, avšak rozdielnym spôsobom, ktorý je zreteľný, a ktorý nevytvára možnosť na rozdielnu interpretáciu.

Máme za to, že prijaté závery tak správnych orgánov ako aj všeobecných súdov v tomto smere vedú k zjavnej nespravodlivosti voči sťažovateľovi ako daňovému subjektu.

Správca dane mal v zmysle ZSD päť ročnú lehotu na vyrubenie dane, pričom už táto lehota nasvedčuje, že je vo výhodnejšom postavení napr. oproti ostatným fyzickým osobám a právnickým osobám, ktoré si musia uplatňovať svoje práva v rámci 3 resp. 4 ročnej premlčacej doby. Už len z tohto hľadiska je nevyhnutné dotknuté ustanovenia (teda aj ustanovenie o vyrozumení o úkone) interpretovať prísne v medziach zákona. Správca dane mal v tomto prípade dostatočnú lehotu (5 rokov) na vyrubenie dane a malo by byť na jeho ťarchu, že vyrubenie dane v rámci tejto dostatočne dlhej lehoty neuskutočnil. Považujeme za nepripustné, aby toto právo správcu dane ostalo zachované (teda nezaniklo), iba v dôsledku interpretácie dotknutých ustanovení v zjavný neprospech sťažovateľa.»

Na základe uvedeného sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie vydal nález:

„Základné právo sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 05. 2018 v konaní vedenom pod sp. zn.: 2 Sžf 15/2016, porušené bolo.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 05. 2018 v konaní vedenom pod sp. zn.: 2 Sžf 15/2016, sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný zaplatiť sťažovateľovi trovy konania.“

II.

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

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

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

O zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti ide vtedy, keď namietaným postupom alebo rozhodnutím orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno

považovať taký návrh, pri predbežnom prerokovaní ktorého ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

Sťažovateľ v sťažnosti namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 dohovoru.

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. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná...

II.1 K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený posudzovať právne názory všeobecného súdu. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojvôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

Z judikatúry ústavného súdu ďalej vyplýva, že súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS 340/04, III. ÚS 32/07).

Z argumentácie sťažovateľa v sťažnosti vyplýva, že namieta porušenie svojho práva na spravodlivé súdne konanie z dvoch podstatných dôvodov.

Prvá námietka sťažovateľa spočíva v „ústavne nekonformnom aplikovaní § 219 ods. 2 OSP“ najvyšším súdom ako súdom odvolacím v napadnutom rozsudku a druhá námietka spočíva v „ústavne neudržateľnom výklade“ zákonných ustanovení najvyšším súdom v napadnutom rozsudku, ktoré sú podľa názoru sťažovateľa podstatné pre rozhodnutie vo veci samej.

Sťažovateľ pred ústavným súdom predovšetkým namieta, že najvyšší súd sa nevysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľa, a tým „nesprávne a ústavne nekonformne aplikoval § 219 ods. 2 OSP“.

Sťažovateľ namieta, že správcovi dane vo vzťahu k sťažovateľovi ako daňovému subjektu zaniklo právo vyrubiť daň, resp. rozdiel dane za zdaňovacie obdobia október – december 2005 už 31. decembra 2012, a teda rozhodnutia vydané po tomto dni sú nezákonné.

Sťažovateľ v sťažnosti predkladá svoj výklad zákonných ustanovení, ktoré podľa jeho názoru boli vo veci rozhodujúce, a súčasne namieta, že najvyšší súd sa s jeho právnou argumentáciou, ktoré bola pre vec podstatná, nevysporiadal.

Za rozhodujúci považuje sťažovateľ výklad § 45 ods. 2 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných

finančných orgánov v znení účinnom v čase rozhodovania správcu dane (ďalej len „zákon o správe daní“), a to najmä interpretáciu slova „vyrozumienie“.

Ústavný súd v prvom rade považoval za potrebné citovať relevantné zákonné ustanovenia.

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu možno uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 12 zákona o správe daní po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane

kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Podľa § 45 ods. 1 zákona o správe daní ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo nárok na vrátenie dane; ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty podľa osobitného predpisu, 11daf) nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane

po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

Podľa § 45 ods. 2 zákona o správe daní ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane je možné najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo nárok na vrátenie dane.

Sťažovateľ v sťažnosti k výkladu citovaných zákonných ustanovení uvádza, že rozhodujúce je, že *«... v tomto prípade, hoci bol protokol o daňovej kontrole č. 717/320/63-69863/07/Švi zo dňa 17. 12. 2007 s daňovým subjektom prerokovaný dňa 18. 01. 2008, o tomto úkone bol daňový subjekt vyrozumieť už dňa 20. 12. 2007, kedy mu bola doručená výzva na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie a zároveň bol daňový subjekt informovaný (vyrozumieť) o dni prerokovania protokolu (úkone smerujúcom na vyrubenie dane). Samotný deň prerokovania protokolu 18. 01. 2008 nemá preto žiaden vplyv na plynutie novej 5-ročnej lehoty na vyrubenie dane, vzhľadom na znenie § 45 ods. 2 ZSD, pretože táto začala plynúť dňom 31. 12. 2007 (koniec roka, v ktorom bol daňový subjekt o úkone prerokovania vyrozumieť). Za okamih určujúci rok, od konca ktorého začína plynúť nová 5-ročná lehota totiž ZSD (ako však ani daňový poriadok) nepovažoval úkon smerujúci k vyrubeniu dane, ale deň, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť. Sťažovateľ v žalobe zdôraznil, že ustanovenie § 45 ods. 2 ZSD nie je možné vykladať v tom zmysle, že za určujúci okamih je potrebné považovať vykonanie úkonu smerujúceho k vyrubeniu dane. pretože v takom prípade by to zákonodarca expressis verbis vymedzil a nepoužil by pojem „vyrozumieť“.*».

Sťažovateľ v sťažnosti tiež uvádza, že obdobným spôsobom argumentoval aj v správnom konaní, avšak správne orgány sa s jeho argumentáciou žiadnym relevantným

spôsobom nevysporiadali a zväčša iba „*stroho reagovali*“, že k zániku päťročnej lehoty na vyrubenie nedošlo, pričom podľa názoru sťažovateľa nerozlišovali právny a faktický rozdiel medzi pojmami „*vyrozenie o úkone*“ a „*vykonanie úkonu*“.

Pri hodnotení napadnutého rozsudku ústavný súd vychádzal z ustáleného právneho názoru, podľa ktorého rozhodnutie súdu prvého stupňa a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (m. m. II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08, IV. ÚS 320/2012), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania rozhodnutí všeobecných súdov (prvostupňového aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (m. m. IV. ÚS 350/09).

Krajský súd v relevantnej časti svojho rozsudku uviedol: „*Námietka žalobcu, že správcovi dane vo vzťahu k daňovému subjektu zaniklo právo vyrubiť daň dňom 31. 12. 2012 a rozhodnutia vydané po tomto dni, t. j. napadnuté rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu zo dňa 04. 03. 2013 sú nezákonné, je nedôvodná. Správca dane vyruboval daň za zdaňovacie obdobia október, november a december 2005. Daň za zdaňovacie obdobie október 2005 a november 2005 podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. mohol správca dane vyrubiť do konca roka 2010. Daň za zdaňovacie obdobie december 2005 mohol správca dane vyrubiť do konca roka 2011. Keďže pred uplynutím tejto lehoty bol vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (doručený protokol o daňovej kontrole dňa 18. 01. 2008), plynie 5 ročná lehota od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumený. Daňový subjekt bol o tomto úkone vyrozumený dňa 18. 01. 2008, t. j. doručením protokolu podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., a preto ďalšia 5 ročná lehota uplynula 31. 12. 2013.*

Tvrdenie žalobcu, že úprava pretrhnutia prekluzívnej lehoty je upravená v zákone č. 511/1992 Zb., ako aj v daňovom poriadku rovnako, t. j. v oboch úpravách je určujúci okamih vyrozumenia o úkone smerujúcom k vyrubeniu dane, nie je správna. Zákon č. 511/1992 Zb. považoval za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane doručenie protokolu podľa § 15 ods. 12 a deň prerokovania protokolu sa považoval za deň jeho doručenia, a teda deň prerokovania protokolu bol deň, kedy bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumený. Keďže v danom prípade sa za deň doručenia protokolu považuje

deň 18. január 2008, lehota na vyrubenie dane uplynie dňom 31. 12. 2013, a keďže nezaniklo právo na vyrubenie dane počas odvolacieho konania, žalovaný nemohol tieto rozhodnutia zrušiť.“

Najvyšší súd v relevantnej časti napadnutého rozsudku k uvedenému uviedol:

„Správne vychádzali tak daňové orgány ako aj krajský súd z uvedenej právnej úpravy, z ktorej vyplýva, že otázku nemožnosti vyrubiť daň a ani rozdiel dane ako aj s tým súvisiaci úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane bolo v danej veci potrebné posúdiť podľa právnej úpravy, obsiahnutej v zákone o správe daní a poplatkov (č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej zákonnej úpravy (až) deň prerokovania protokolu je dňom jeho doručenia (§ 15, ods. 12, tretia veta)...

... So zreteľom aj na dôvody vyššie uvedené sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožnil so skutkovými ako aj právnymi závermi krajského súdu a jeho rozhodnutie ako vecne správne podľa 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. a § 219 ods. 1 a 2 O. s. p. potvrdil. Námietky v odvolaní boli opakovane uvádzané, s ktorými sa ako s námietkami žaloby náležite vypořiadal v napadnutom rozsudku krajský súd. Najvyšší súd preto dôvody krajského súdu nebude opakovať, len na ne s poukazom na § 219 ods. 2 O. s. p. odkazuje.“

Ústavný súd poznamenáva, že 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 možno 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).

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

Ústavný súd k námietkam sťažovateľa uvádza, že najvyšší súd sa stotožnil s právnymi závermi v rozsudku krajského súdu, ktoré podľa názoru ústavného súdu plne rešpektujú systematický, gramatický aj logický výklad citovaných zákonných ustanovení. Ústavný súd konštatuje, že v § 15 zákona o správe daní sa v časovom slede postupne upravujú jednotlivé úkony vykonávané správcou dane v rámci daňovej kontroly a s tým súvisiace práva a povinnosti daňového subjektu i správcu dane.

Z citovaných zákonných ustanovení je zrejmé, že o výsledku zistení z daňovej kontroly vyhotoví správca dane protokol, ktorý doručí spolu s výzvou na vyjadrenie k protokolu a na jeho prerokovanie. Až po prerokovaní je následne protokol podpísaný daňovým subjektom a zamestnancom správcu dane, pričom podľa tretej vety § 15 ods. 12 zákona o správe daní deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia.

Následne v § 15 ods. 13 zákonodarca upravuje, že „... doručenie protokolu podľa odseku 12... sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2).“

Vzhľadom na uvedené je argumentácia sťažovateľa, že „*okamih vyrozumenia nie je zhodný s okamihom doručenia protokolu, ktorým sa v zmysle zákona o správe daní rozumie prerokovanie protokolu*“, zjavne nesprávna.

Sťažovateľ v sťažnosti namieta, že predmetom jeho námietok nebolo, či podľa úpravy zákona o správe daní je dňom doručenia protokolu deň jeho prerokovania alebo nejaký iný, ale tá skutočnosť, že daňový subjekt je o protokole vyrozumený dňom jeho faktického doručenia, a nie až dňom jeho prerokovania, pričom namieta, že najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku touto jeho podstatnou argumentáciou vôbec nezaoberal.

Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku najvyššieho súdu v kontexte s rozsudkom krajského súdu dospel ústavný súd k názoru, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by právne závery ním formulované boli zjavne nelogické a ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne rozhodnutie o odvolaní sťažovateľa.

Skutočnosť, že sťažovateľ sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) totiž rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok. V zmysle svojej judikatúry považuje ústavný súd za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchylné od veci samej, alebo aj extrémne

nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06). O taký prípad tu však nejde, preto ústavný súd sťažnostnú argumentáciu sťažovateľa nepovažuje za spôsobilú spochybniť ústavnú udržateľnosť záverov najvyššieho súdu.

Ústavný súd preto túto časť sťažnosti pri predbežnom prerokovaní odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

II.2 K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

Sťažovateľ v sťažnosti namieta aj porušenie práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu.

Právne veci sťažovateľa sa týkajú rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, 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 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľa správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. 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 v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others

v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a č. 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľa nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Ústavný súd preto aj túto časť sťažnosti pri predbežnom prerokovaní odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

Keďže sťažnosť bola odmietnutá, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľa v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 15. novembra 2018