



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

II. ÚS 1/2025-38

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho a sudcov Ivana Fiačana (sudca spravodajca) a Petra Molnára v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **CALIUMI, a. s.**, Záhradnícka 70, Bratislava, zastúpenej JUDr. Lukášom Kovaničom, advokátom, Kmeťova 24, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/35/2022 zo 14. júna 2023 takto

rozhodol:

1. Rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/35/2022 zo 14. júna 2023 **bolo porušené** základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.
2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/35/2022 zo 14. júna 2023 **zrušuje a vec vracia** Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.
3. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **je povinný** nahradiť sťažovateľke trovy konania **530,86 eur** a zaplatiť ich jej právneému zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Ústavný súd uznesením č. k. II. ÚS 1/2025-18 zo 14. januára 2025 prijal na ďalšie konanie ústavnú sťažnosť sťažovateľky doručенú ústavnému súdu 30. novembra 2023. Sťažovateľka sa domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) označeným rozsudkom, v ktorom sa Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „NSS“) nezaoberal namietanou skutočnosťou, že daňová kontrola trvala dlhšie než jeden rok, čo daňový poriadok zakazuje.

2. Pre úplnosť ústavný súd dodáva, že citovaným uznesením bola ústavná sťažnosť v časti, v ktorej sťažovateľka namietala porušenie čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ľudských právach a základných slobodách, odmietnutá ako zjavne neopodstatnená, pretože súčasťou rozsahu daného článku nie je verejnoprávne rozhodovanie v správnom súdnictve o veciach daňových, keďže nejde o civilné práva a záväzky (Ferrazzini v. Taliansko, sťažnosť č. 44759/98, rozsudok Veľkého senátu z 12. 7. 2001).
3. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Bratislava vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie september 2013.
4. Podľa § 46 ods. 10 prvej vety daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.
5. Kontrola sa začala 20. decembra 2013 a bola ukončená 18. mája 2016 – dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly č. 103147732/2016.
6. Kontrola bola prvý raz prerušená od 19. augusta 2014 do 6. októbra 2014 a druhýkrát bola prerušená od 23. februára 2015 do 26. apríla 2016.
7. Daňový úrad Bratislava rozhodnutím č. 101526816/2018 zo 7. augusta 2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil sťažovateľke rozdiel dane na DPH v sume 5 637 231,46 eur za zdaňovacie obdobie september 2013, pričom jej nepriznal nadmerný odpočet v sume 5 097 393,45 eur a vyrubil jej daň 539 838,01 eur.
8. Finančné riaditeľstvo rozhodnutím č. 1024770260/2018 z 5. decembra 2018 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Bratislava. Sťažovateľka podala proti danému rozhodnutiu finančného riaditeľstva všeobecnú správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 2S/36/2019-300 z 27. októbra 2021 zamietol.
9. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú NSS napadnutým rozsudkom sp. zn. 4Sfk/35/2022 zo 14. júna 2023 zamietol.

II.

Sťažnostná argumentácia

10. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namietala, že daňový úrad prekročil zákonnú jednoročnú lehotu daňovej kontroly a správne súdy jej následne neposkytli riadnu súdnu ochranu.
11. Sťažovateľka uvedený argument pred správnymi aj súdnymi autoritami konštantne namietala. Krajský súd k dĺžke kontroly v bode 58 rozsudku č. k. 2S/36/2019-300 uviedol: *„Za nedôvodnú považoval správny súd námietku žalobcu, ktorá sa týkala dĺžky daňovej kontroly. Je síce možné konštatovať, že od roku 2013 do roku 2016 sa celková dĺžka daňovej kontroly natiahla na cca 880 dní, ale bola 2x dôvodne prerušená za účelom získania medzinárodnej výmeny informácií a to v roku 2014 od 20. 8. 2014 do 6. 10. 2014 a v rokoch 2015-2016 od 23. 2. 2015 do 26. 4. 2016, celkom 475 dní. Počas tejto doby bola kontrola dôvodne prerušená a je nevyhnutné ju od celkovej doby daňovej kontroly odpočítat. Výsledná doba trvania kontroly potom nepresiahla zákonom stanovenú dĺžku jeden rok.“*

12. V kasačnej sťažnosti sťažovateľka uviedla, že Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky nesprávne informovalo krajský súd, keď uviedlo: „*Celkovo teda daňová kontrola trvala 880 — 475 = 305 dní, teda neprekročila zákonnú jednoročnú lehotu (365 dní) ustanovenú v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe dani a poplatkov (Daňový poriadok).*“

13. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti upozornila, že daný rozdiel je 405 dní, a nie 305 dní. Ak sa od celkovej doby trvania kontroly (880 dní) odpočíta obdobie prerušenia kontroly (475 dní), výsledný rozdiel, teda doba trvania kontroly, je 405 dní, čo je viac ako jeden rok.

14. Najvyšší správny súd podľa sťažovateľky na tento argument nereagoval a zaoberal sa namiesto toho otázkou efektívnosti využitia dožiadaní v rámci dvoch prerušení konania.

15. Sťažovateľka argumentuje, že NSS nereagoval ani (i) vecne a ani (ii) odôvodnením na relevantný argument a (iii) odklonil sa od ustálenej judikatúry ústavného súdu (III. ÚS 24/2010) a najvyššieho súdu (5Sžfk/52/2017).

16. Najvyšší správny súd tým mal podľa sťažovateľky porušiť jej základné právo na súdnu ochranu. Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd vyslovil porušenie tohto základného práva a aby napadnuté rozhodnutie zrušil.

III.

Vyjadrenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky

17. Ústavný súd vyzval NSS, aby sa vyjadril k sťažnosti. Ústavný súd obdobne s tým, aká je prax Európskeho súdu pre ľudské práva, žiadal NSS osobitne o vyjadrenie k otázke, aká bola v prerokúvanej veci presne dĺžka daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, a v prípade, ak bola daňová kontrola dlhšia ako jeden rok, či obstoja zákonným kritériám daňového poriadku. Zmyslom druhej časti otázky bolo zistiť, ako NSS právne interpretuje § 46 ods. 10 daňového poriadku.

18. Najvyšší správny súd vo vyjadrení v podstate opätovne citoval napadnutý rozsudok a na priamu otázku nereagoval. K rovnakej výzve finančné riaditeľstvo uviedlo, že prvýkrát bola daňová kontrola prerušená 46 dní a druhýkrát 427 dní s tým, že celková dĺžka daňovej kontroly bola 880 dní. Finančné riaditeľstvo tiež zmieňuje rozhodnutie Hydina SK a stotožňuje sa so záverom NSS, že kontrola bola efektívna a proporcionálna. Finančné riaditeľstvo vo vyjadrení rozsiahlo opísalo priebeh a výsledky kontroly, z ktorých vyplýva neoprávnenosť odpočtu DPH. Sťažovateľka vo vyjadrení upresnila, že finančné riaditeľstvo uviedlo, že daňová kontrola bola prerušená 473 dní (46 dní + 427 dní), pričom pred správnym súdom tvrdila prerušenie daňovej kontroly v trvaní 475 dní.

IV.

Posúdenie dôvodnosti ústavnej sťažnosti

19. Predmetom ústavnej sťažnosti nie je otázka ústavnosti súdneho, resp. daňového rozhodnutia z hľadiska hmotnoprávneho, ale otázka posúdenia dĺžky daňovej kontroly Najvyšším správnym súdom z hľadiska základného práva na súdnu ochranu.

20. Ústavný súd konštatuje, že sťažnosť je dôvodná.

21. Článok 46 ods. 1 ústavy, ktorého porušenie je namietané, obsahuje hlavne (i) právo na prístup k súdu, (ii) právo na riadne odôvodnenie, resp. zákaz procesnej arbitrárnosti, a (iii) právo na rozhodnutie, ktoré nie je výsledkom extrémneho nesúladu medzi skutkovým zistením a ich právnym hodnotením, resp. zákaz zjavne nezmyselného rozhodnutia (Khamidov proti Rusku, rozsudok, 15. 11. 2007, sťažnosť č. 72118/01, § 170 – § 175). Inými slovami, ak ide len o rôzne interpretácie, ktoré interpretovaný zákon unesie, tak ústavný súd by do takýchto rozhodnutí spravidla nemal vstupovať prostredníctvom práva na súdnu ochranu.

22. Z § 46 ods. 10 druhej vety daňového poriadku („*Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.*“) v spojení s § 61 daňového poriadku („*Správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa zákona č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, resp. nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010.*“) vyplýva, že počas prerušenia daňovej kontroly neplynie jednoročná lehota limitujúca trvanie daňovej kontroly. Tento výklad potvrdil najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 8Sžf/62/2015, podľa ktorého môže správca dane prerušiť výkon daňovej kontroly v súlade s § 61 daňového poriadku, postupom v súlade s § 46 ods. 10 daňového poriadku. Primeranosť použitia inštitútu prerušenia konania počas daňovej kontroly nie je vylúčená a správca dane postupoval v súlade so zákonom. Inštitút prerušenia daňového konania sa totiž primerane použije podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku aj na daňovú kontrolu, hoci ide o dva rozdielne pojmy (In: Dane v súdnej praxi č. 2/2018, s. 75).

23. Zo spisov vyplýva, že nie je sporná skutočnosť, že daňová kontrola bez prerušenia konania trvala 405 dní, čo je doba dlhšia než jeden rok.

24. Najvyšší správny súd v odôvodnení preskúmaného rozsudku na námietku dĺžky daňovej kontroly uviedol, že samotné *prerušenie konania* bolo zákonné, efektívne, proporcionálne a vyhovujúce štandardom rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-186/20 Hydina SK („*Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.*“).

25. Najvyšší správny súd zároveň konštatoval, že postup daňového úradu ako taký, nielen samotné prerušenie, bol efektívny a nevykázal prvok nadbytočnosti. Podľa NSS prvostupňový správny súd oprávnene nezistil poznatky o neúmernom predlžovaní daňovej kontroly, ktorá by neodôvodnene zaťažovala daňový subjekt.

26. Ústavný súd najprv upresňuje, že žalobným bodom sťažovateľky nebola efektivita využitia času počas *prerušenia* daňovej kontroly, ale čas mimo prerušenia, čas daňovej kontroly samotnej, resp. čas v rýdzo vnútroštátnej fáze kontroly.

27. Možno sa domnievať, že NSS vztiahol výklad z veci C-186/20 Hydina SK o tom, že prekročenie lehôt stanovených nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 neznamená nezákonnosť vnútroštátneho *prerušenia* kontroly, aj na „čistú“ dĺžku daňovej kontroly.

28. K aplikácii práva Európskej únie najvyšším správny súdom ústavný súd konštatuje, že vec Hydina SK sa vzťahuje na *prerušenie* konania (porov. tiež rozsudok NSS sp. zn. 10Sžfk/8/2020 z 26. 10. 2022, ktorý uzavrel konanie vo veci Hydina SK).

29. NSS argumentmi o efektivite a proporcionalite celej daňovej kontroly naznačuje, že právna norma v § 46 ods. 10 daňového poriadku môže byť vyvážená inou právom chránenou hodnotou, napr. efektívnou, nešikanóznou kontrolou, ktorá má smerovať k riadnemu výberu daní. Citované ustanovenie však obsahuje právnu normu, ktorá má presne stanovené predpoklady a následky: Ak sa začne daňová kontrola, tak jej doba po odčítaní prerušenia nesmie prekročiť jeden rok. Daná norma je jasným zákonným vyvážením medzi mocou štátu na jednej strane a sférou slobody daňového subjektu na strane druhej, a tak už nemôže byť výkladom ďalej „prevyvažovaná“ (porov. bod 33 nálezu III. ÚS 528/2023). Možno dodať, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v judikáte R 43/21 potvrdil daný výklad nasledujúcou právnou vetou: *«Lehota na vykonanie daňovej kontroly má objektívny charakter. V prípade nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly dochádza k tzv. procesnej preklúzii. Vyplýva to zo slovného spojenia „najviac jeden rok“. Ide o obdobie, počas ktorého môže správca dane realizovať svoju právomoc voči daňovému subjektu.»* (obdobne porov. bod 22 rozsudku Hydina SK).

30. Možno dodať, že tu z teoretického hľadiska ide v § 46 ods. 10 daňového poriadku o uzavreté *pravidlo*, a nie o princíp, ktorý možno vyvažovať (porov. Procházka, R., Káčer, M. Teória práva. 2. vydanie. Bratislava : C. H. Beck, 2019, s. 177; Melzer, F. Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace. 1. vyd., Praha : C.H. Beck, 2010, ISBN 978-80-7400-149-9, s. 51). Dlhšiu dobu daňovej kontroly tak v predmetnej veci nemožno vyvažovať jej efektivitou či rozumnosťou. Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/52/2017, ktorým argumentuje sťažovateľka (bod 15), v bode 37 obdobne uvádza, že proporcionalitu medzi pozíciou štátu a daňového subjektu vyjadril už zákonodarca v § 46 ods. 10 daňového poriadku.

31. Z uvedenej argumentácie ústavného súdu vyplýva, že daňová kontrola trvala dlhšie ako jeden rok, a bola tak v rozpore s § 46 ods. 10 daňového poriadku. Medzi skutkovým zistením a jeho právnym hodnotením je tak zjavný rozpor, svojvôľa, a to vo veci, ktorá má širší ústavný rozmer v ochrane vlastníctva a ochrane súkromných entít pred štátnou mocou. Tým došlo k porušeniu referenčnej normy (bod 1 výroku nálezu).

32. Z pohľadu procesnej ne-arbitrárnosti je porušením základného práva na súdnu ochranu skutočnosť, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nedáva priamu odpoveď na hlavný argument žalobcu z kasačnej sťažnosti (bod 1 výroku). Uvedené je umocnené tým, že NSS sa k tomu nevyjadril (bod 16) ani na výzvu ústavného súdu. Z uvedených dôvodov ústavný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil NSS na ďalšie konanie (bod 2 výroku tohto nálezu).

33. V nasledujúcom konaní je NSS povinný rozhodnúť vec po zohľadnení záväzného právneho názoru o prekročení dĺžky daňovej kontroly.

V.

Trovy konania

34. Zistené porušenie základného práva sťažovateľky odôvodňuje, aby jej NSS podľa § 73 ods. 3 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých

zákonov v znení neskorších predpisov nahradil trovy konania, ktoré jej vznikli právnym zastúpením. Výška náhrady bola určená podľa vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon v roku 2023 je 208,67 eur. Ústavný súd priznal sťažovateľke náhradu za dva úkony právnej služby (prevzatie a príprava zastúpenia a podanie sťažnosti 2 x 193,83 eur), čo spolu s náhradou podľa § 16 ods. 3 vyhlášky (2 x 12,52 eur) predstavuje 442,38 eur plus 20 % DPH sumu 530,86 eur (bod 3 výroku nálezu). Ústavný súd náhradu trov za vyjadrenie nepriznal, pretože išlo v zásade o parafrázu už známych skutočností a argumentov.

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

V Košiciach 16. apríla 2025

Luboš Szigeti
predseda senátu