



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 505/2022-22

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Laššákovej a zo sudcov Petra Molnára (sudca spravodajca) a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **Netix, s. r. o.**, Skladná 6, Košice, IČO 36 851 701, zastúpenej JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 10 Sžfk 69/2020 z 30. júna 2022 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 30. septembra 2022 domáha vyslovenia porušenia jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 10 Sžfk 69/2020 z 30. júna 2022 (ďalej len „napadnutý kasačný rozsudok“). Navrhuje napadnutý kasačný rozsudok zrušiť a vrátiť vec najvyššiemu správne mu súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľka sa správnu žalobou z 15. novembra 2018 domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 101741338/2018 zo 6. septembra 2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 100880580/2018 z 23. apríla 2018, ktorým sťažovateľke určil rozdiel dane v sume 9 506,17 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012. Správca dane vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu od 18. novembra 2014 do 24. februára 2017 na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia

január, marec, júl, august, október, november a december 2012. Z tejto kontroly vyhotovil 13. februára 2017 protokol č. 157302/2017.

3. Podstatnými žalobnými námietkami boli tvrdenia sťažovateľky, že nebola dodržaná lehota na prerušenie daňovej kontroly, čo viedlo k nedodržaniu lehoty na výkon daňovej kontroly, porušenie zákonnej povinnosti zo strany správcu dane podľa § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), porušenie § 63 ods. 5 daňového poriadku zo strany tak žalovaného (finančného riaditeľstva), ako aj zo strany správcu dane, keď sa ani jeden z týchto orgánov verejnej moci žiadnym spôsobom v odôvodneniach svojich rozhodnutí nevysporiadal s námietkou porušenia povinnosti podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku a nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 65 daňového poriadku, čo podľa sťažovateľky spôsobuje nezákonnosť vyrubovacieho konania, a tým aj rozhodnutia správcu dane.

4. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 8 S 90/2018 z 11. júna 2020 žalobu ako nedôvodnú zamietol a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol a účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Napadnutý kasačný rozsudok považuje sťažovateľka za nedostatočne odôvodnený, nepreskúmateľný a neúplný, keďže najvyšší správny súd sa nevyjadril ku všetkým jej kasačným námietkam.

7. Sťažovateľka zastáva názor, že odôvodnenie kasačného rozsudku najvyššieho správneho súdu nespĺňa požiadavky kladené na ústavne udržateľné odôvodnenia súdnych rozhodnutí, čím došlo k porušeniu jej základných práv podľa článku 46 ods. 1 ústavy, čl. 36 ods. 1 listiny a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, čl. 36 ods. 1 listiny a jej práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Sťažovateľka považuje napadnutý kasačný rozsudok za nedostatočne odôvodnený a neúplný.

III.1. K namietanému porušeniu základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu

9. Podľa konštantnej judikatúry nemá ústavný súd zásadné oprávnenie preskúmavať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmavať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav veci a aké skutkové zistenia a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (II. ÚS 21/96, III. ÚS 151/05). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 17/01, II. ÚS 206/2015).

10. Ústavný súd konštantne judikuje, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, preto postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces [napr. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04, II. ÚS 112/2018, rovnako aj rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) vo veci Ruiz Torija c. Španielsko z 9. 12. 1994, Annuaire, č. 303-B]. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (m. m. II. ÚS 44/03, III. ÚS 36/08, II. ÚS 754/2015).

11. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, I. ÚS 178/2014, III. ÚS 502/2015, II. ÚS 588/2016).

12. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania“ (porovnaj VERNARSKÝ, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 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 (II. ÚS 205/2015, I. ÚS 480/2017, III. ÚS 18/2018).

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

14. Úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sťažovateľky bolo posúdiť, či odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu spĺňa požiadavky kladené na ústavne udržateľné odôvodnenia súdnych rozhodnutí v súvislosti s namietaným porušením označených práv sťažovateľky.

15. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplýva, že sa postupne zaoberal jednotlivými argumentmi kasačnej sťažnosti sťažovateľky.

16. V súvislosti s kasačnou námietkou prekročenia dĺžky prerušenia daňovej kontroly kasačný súd poukazuje v relevantnej časti napadnutého rozsudku na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-1 86/20 z 30. septembra 2021, ktorým rozhodol o predložených prejudiciálnych otázkach (týkajúcich sa následkov nedodržania, resp. prekročenia lehôt určených Nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty) tak, že „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 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.“.

17. Kasačný súd vo vzťahu ku kasačnej námietke týkajúcej sa porušenia § 46 ods. 5 daňového poriadku uvádza, že ide o námietku totožnú, uplatnenú už v správnej žalobe, pričom podľa názoru najvyššieho správneho súdu sa s ňou krajský súd „vysporiadal v bodoch 28 a 33 napadnutého rozsudku“. Kasačný súd považoval za dôležité poukázať (zhodne s krajským súdom) na skutočnosť, že sťažovateľka argumentovala vo svojej procesnej obrane výlučne procesnými námietkami – prekročenie dĺžky daňovej kontroly, prekročenie dĺžky vyrubovacieho konania, pričom nespochybňuje vecnú rovinu.

18. S namietanými kasačnými dôvodmi zmätočnosti a nezrozumiteľnosti rozsudku krajského súdu sa kasačný súd nestotožnil. Rozsudok krajského súdu nemožno podľa názoru najvyššieho správneho súdu považovať za arbitrárny v tom smere, že by závery v ňom formulované boli zjavne nelogické, ústavne neudržateľné, alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie skutkového stavu.

19. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľky uplatnenou v ústavnej sťažnosti ústavný súd poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu č. k. 8 Sžf 51/2016 z 23. augusta 2018 v ktorom kasačný súd judikoval, že správca dane môže prerušiť konanie na čas potrebný na zistenie skutočností potrebných na správne vymeranie dane. Prerušenie konania nemožno zo zákona napadnúť ani odvolaním. Počas prerušenia daňového konania neplynú žiadne procesné lehoty. Znamená to, že neplynú lehoty na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní alebo na ukončenie daňovej kontroly (I. ÚS 380/2021).

20. Ústavný súd konštatuje, že najvyšší správny súd rozhodoval v právnej veci sťažovateľky ako súd kasačný, ktorý sa stotožnil s argumentáciou súdu prvej inštancie, na ktorú v podrobnostiach odkázal, pričom na prijaté právne závery krajského súdu, ktoré považoval za primerane vysvetlené, vo svojom rozhodnutí odkázal. Ústavný súd zdôrazňuje spätosť rozsudku kasačného súdu s (v podstate potvrdzovaným) rozsudkom krajského súdu, pričom je potrebné zohľadniť ich organickú (kompletizujúcu) jednotu a takto je potrebné napadnutý kasačný rozsudok i posudzovať.

21. Z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplývajú konkrétne skutkové a logické právne závery, ktoré ústavný súd nie je oprávnený ani povinný nahrádzať. I keď je napadnutý kasačný rozsudok pomerne stručný, podľa názoru ústavného súdu nevykazuje prvky arbitrárnosti, je zrozumiteľný a akceptovateľne odôvodnený. V zmysle svojej judikatúry považuje za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchyľne od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti, čo však nie je tento prípad.

22. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu 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.

23. Pre posúdenie zachovania základného práva na súdnu ochranu je relevantné, že pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sa kasačný súd zrozumiteľne a ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadal s argumentáciou sťažovateľky a objasnil závery, ktoré ho viedli k jej zamietnutiu. Argumentáciu najvyššieho správneho súdu považuje ústavný súd v okolnostiach posudzovanej veci za dostatočnú a zrozumiteľnú, založenú na právnych záveroch, ktoré majú oporu v zákone,

resp. nepopierajú podstatu, zmysel a účel aplikovaných ustanovení relevantných právnych predpisov (predovšetkým daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, vo vzťahu k rozhodovaniu o kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu.

24. Ústavný súd po preskúmaní odôvodnenia napadnutého kasačného rozsudku najvyššieho správneho súdu ako celku dospel k presvedčeniu, že nevybočuje z aplikačnej praxe kasačného súdu, nemožno mu pripísať charakter excesu, ktorý by v sebe zahŕňal črty svojvôle, a je preto potrebné ho považovať za výraz autonómneho súdneho rozhodovania, do ktorého ústavný súd nemá dôvod v tomto prípade zasahovať.

25. Vychádzajúc z už uvedeného, ústavný súd dospel k záveru, že niet žiadnej spojitosti medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a namietaným porušením základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny, a preto túto časť ústavnej sťažnosti odmietol podľa § 56 ods. 2 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

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

26. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

27. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania všeobecných súdov vymedzený v I. časti tohto uznesenia ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017).

28. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v časti týkajúcej sa námietky porušenia práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

29. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 9. novembra 2022

Jana Laššáková
predsedníčka senátu