



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 380/2021-12

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Rastislava Kaššáka a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Miloša Maďara v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **Nettix, s. r. o.**, Skladná 6, Košice, IČO 36 851 701, zastúpenej advokátom JUDr. Ivom Babjakom, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 2 Sžfk 24/2019 z 26. mája 2021 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 doručenou Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 17. augusta 2021 domáha vyslovenia porušenia svojich základných práv na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 2 Sžfk 24/2019 z 26. mája 2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“). Napadnutý rozsudok navrhuje zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka (žalobkyňa) sa správnou žalobou v správnom súdnictve z 2. augusta 2017 domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 862867/2017 z 31. mája 2017 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 1802031/2016 z 20. decembra 2016, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 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“) určil rozdiel v sume 68 135,60 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2011, keďže sťažovateľka nespĺnila zákonné podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska

do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH, avšak preverením sťažovateľkou deklarovanych skutočností prostredníctvom informácií získaných administratívnou spoluprácou a bojom členských štátov Európskej únie proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty sa nepotvrdilo, že nadobúdateľom tovaru (kryštálového cukru) v inom členskom štáte boli obchodné spoločnosti identifikované pre daň v Maďarskej republike. Podstatnou žalobnou námietkou malo byť tvrdenie sťažovateľky o nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane č. 9800403/1/4957897/2012 z 15. marca 2012, ktorému ustanovenie § 25a ods. 1 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 danom čase (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) neumožňovalo prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a ktorý v uvedenom rozhodnutí neuviedol ani deň, od ktorého daňovú kontrolu prerušil.

3. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 7 S 85/2017-68 zo 14. novembra 2018 žalobu zamietol ako nedôvodnú. Vzhľadom na žalobné námietky sťažovateľky krajský súd (okrem iného) uviedol, že dôvody na prerušenie konania sú v § 25a zákona č. 511/1992 Zb. uvedené ako príklad, preto nie je vylúčené, že konanie možno prerušiť aj z iných dôvodov, ktoré môžu mať vplyv na výsledok daňovej kontroly, prípadne na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní. V danom prípade k prerušeniu daňového konania došlo z dôvodu, že správca dane prostredníctvom finančného riaditeľstva v súlade s NARIADENÍM RADY (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracovaným znením), ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch, požiadal o preverenie sťažovateľkou deklarovanych obchodov s kryštálovým cukrom u jej zahraničných obchodných partnerov. Jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov, po ukončení prerušenia výkonu daňovej kontroly. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bol sťažovateľke daný dostatočný procesnoprávny priestor pre dokazovanie, a tým aj preukázanie dôvodnosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH. Krajský súd zároveň uviedol, že zo znenia § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. nevyplýva povinnosť uviesť konkrétny deň prerušenia konania, preto sa má za to, že daňová kontrola sa prerušuje vydaním rozhodnutia správcu dane o jej prerušení, resp. dorúčením takéhoto rozhodnutia daňovému subjektu (k čomu u sťažovateľky došlo 21. marca 2012).

4. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, v ktorej opätovne namietla nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane.

5. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú (§ 461 Správneho súdneho poriadku), keďže nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov krajského súdu spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárali dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, s ktorými sa v celom rozsahu stotožnil. Vo vzťahu k výkladu § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. krajským súdom najvyšší súd poukázal na to, že zákon č. 511/1992 Zb. neurčuje, akú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia možno

považovať za zákonný dôvod na prerušenie konania. Medzinárodnú výmenu informácií jednoznačne nemožno vylúčiť z tejto definície, keďže si vyžaduje značné časové obdobie. Samotná medzinárodná výmena informácií slúži záujmu získať podklady na správne určenie dane, ktoré sú rozhodujúcou skutočnosťou pre rozhodnutie. Získanie odpovedí v rámci medzinárodnej výmeny informácií bolo takým postupom o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia správcu dane, a preto správca dane postupoval v súlade s § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 4 daňového poriadku. Najvyšší súd zároveň zdôraznil, že v § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. nie je výslovne uvedené, že v rozhodnutí o prerušení konania má byť uvedený dátum, od ktorého sa kontrola prerušuje. Ustanovenie § 61 ods. 3 daňového poriadku upravujúce prerušenie konania dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení daňového konania (t. j. nová právna úprava) na daný prípad nie je aplikovateľné vzhľadom na znenie prechodného ustanovenia § 165 ods. 4 daňového poriadku.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. 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“)] tvrdí, že rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. je nevykonateľné, pretože z neho nevyplýva, od kedy bola daňová kontrola prerušená, a preto nebolo možné určiť dobu, počas ktorej lehota na vykonanie daňovej kontroly neplynula. Na základe uvedeného sťažovateľka považuje napadnutý rozsudok najvyššieho súdu za nezrozumiteľný a nedostatočne odôvodnený.

## III.

### Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 2 Sžfk 24/2019 z 26. mája 2021 (bod 5), ktorý považuje za nezrozumiteľný a nedostatočne odôvodnený, pokiaľ ide o výklad a aplikáciu § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. upravujúceho prerušenia konania – daňovej kontroly správcom dane (bod 6).

8. Ústavný súd v prvom rade zdôrazňuje, že ako nezávislý súdny orgán ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 311/05). Skutkový stav a práve závery všeobecného sudu sú predmetom kontroly zo strany ústavného sudu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (IV. US 43/04). O svojvôli (arbitrárnosti) 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 (III. ÚS 264/05, ZNUÚS 100/2005).

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

9. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájitelným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájitelnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu ustanoveniu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokúvanej veci (m. m. III. ÚS 305/08). 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. 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 (IV. ÚS 115/03).

10. 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. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. 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, III. ÚS 502/2015).

11. „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 – 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).

12. Vyrubovacie 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).

13. K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnu úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 47/2007 z 21. novembra 2007).

14. Ústavný súd už v uznesení č. k. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011 konštatoval, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobcovi [§ 29 ods. 8 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. (účinného do 31. decembra 2012 – pozn.) v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu – žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

15. Správca dane má právo preveriť pôvod tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že so sporným

tovarom skutočne obchodoval. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval (k tomu napr. aj rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžfk 30/2017 z 31. januára 2018).

16. Určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach Mahagében kft a Péter Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

17. Pre porovnanie možno poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, v ktorom uviedol, že „... daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, náleží Ústavního soudu Českej republiky z 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

18. Zároveň netreba opomínať, že aj Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach opakovane judikuje, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112/ES, preto sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie; prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. V tejto súvislosti Súdny dvor Európskej únie napr. v rozsudku z 13. februára 2014 vo veci C 18/13 (Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno osiguritelna

praktika“ Sofija) vyslovil: „1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávateľa, sa ukázala ako nejasná, pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť. 2. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť *ex officio* vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpočet dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť ňou sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané. 3. Smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tej istej smernice od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom.“

19. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd konštatuje, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu (bod 3) vydaným v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy (bod 2). V tomto type súdneho konania bolo podstatným posúdenie, či skutkový stav zistený správcom dane v daňovom konaní bol, resp. nebol dostatočný na riadne posúdenie veci a následné rozhodnutie o určení rozdielu v sume, na ktorú si daňový subjekt uplatnil nárok podľa relevantných ustanovení zákona o DPH, resp. či v daňovom konaní nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt.

20. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti nepopiera, že nesplnila zákonné podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, nenamieta, že jej vo vyrubovacom konaní nebol poskytnutý dostatočný procesný priestor, aby preukázala, že skutkový stav zistený správcom dane nevytvára dostatočné právne východiská pre jeho rozhodnutie, a nenamieta ani prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly.

21. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namieta len to, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je nezrozumiteľný a nedostatočne odôvodnený, pokiaľ ide o výklad a aplikáciu § 25a ods. 1 zákona

č. 511/1992 Zb. (účinného do 31. decembra 2012, pozn.) upravujúceho prerušenia konania – daňovej kontroly správcom dane.

22. Ústavný súd sa problematikou prerušenia konania podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. účinného do 31. decembra 2012 zaoberal už v uznesení č. k. III. ÚS 726/2016-20 z 20. októbra 2016, v ktorom s poukazom na to, že 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, dospel k záveru, 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. Rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly zreteľne naznačuje jeho procesný charakter. Bez zreteľa na to, či prerušenie 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 zdôraznil, že počas prerušenia daňovej kontroly správca dane nebol oprávnený vyžadovať od daňového subjektu tú súčinnosť, v ktorej sú inkorporované mocenské nástroje zasahujúce do jeho 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.

23. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti netvrdila, že by zo strany správcu dane počas prerušenia daňovej kontroly k takýmto invazívnym aktivitám dochádzalo (v opačnom prípade by bola oprávnená takúto súčinnosť odoprieť).

24. Správca dane môže prerušiť konanie na čas potrebný na zistenie skutočností potrebných na správne vymieranie 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 (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 8 Sžf 51/2016 z 23. augusta 2018).

25. Ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (zákona o DPH, zákona č. 511/1992 Zb., daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky. V danom prípade nič nenasvedčuje tomu, že by sťažovateľka v daňovom konaní nemala možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu.

26. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu o neaplikovateľnosti ustanovenia § 61 ods. 3 daňového poriadku na daný prípad vzhľadom na znenie prechodného ustanovenia § 165 ods. 4 daňového poriadku nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej

neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (m. m. II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010).

27. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť v časti týkajúcej sa námietky porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

28. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej (resp. civilnej) časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru ESLP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá 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 ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; *Ferrazzini v. Taliansko*, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Európsky súd pre ľudské práva vo veci *Ferrazzini* proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“. V tom istom rozhodnutí však ESLP pripomenul, že dohovor „je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov“.

29. Ústavný súd sa stotožňuje s názorom ESLP, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. V tejto súvislosti je preto potrebné zohľadniť spoločenské pomery, ktoré podmieňovali podobu dohovoru v období jeho vzniku, pričom vývoj judikatúry ESLP postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami (I. ÚS 314/2015).

30. 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 v zmysle 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).

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

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

**V Košiciach 21. septembra 2021**

**Rastislav Kaššák**  
**predseda senátu**