



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 584/2022-17

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Straku a sudcov Roberta Šorla a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, Sovietskych hrdinov 33, Svidník, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 10Sžfk/79/2018 z 28. apríla 2020 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.**

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 3. augusta 2020 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu zaručeného 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 zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci na ďalšie konanie.

#### **II.**

#### **Skutkové východiská**

2. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) vydal 22. decembra 2016 rozhodnutie (dodatočný platobný výmer), ktorým sťažovateľke nepriznal nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2011 v sume 404 702,63 eur a za rovnaké zdaňovacie obdobie vyrubil daň z pridanej hodnoty 15 731,17 eur. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 24. mája 2017 rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.

3. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/82/2017 z 22. marca 2018 správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú zamietol. Podľa krajského súdu daňová kontrola bola začatá 25. novembra 2011 a zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) bol účinný od 1. januára 1993 a zrušený 1. januára 2012. Keďže podľa § 165 ods. 4 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“) daňová kontrola bola začatá a neukončená pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona, dokončí sa podľa doterajších predpisov. Preto aj prerušenie daňovej kontroly bolo vykonané podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní. Krajský súd konštatoval, že z dôvodu podozrenia o fiktívnosti deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy dane, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Tento dôvod prerušenia konania je ústavne konformný spôsob odôvodnenia prerušenia konania. Krajský súd vo vzťahu k námietke o nesprávnom výpočte rozdielu dane uzavrel, že sťažovateľke bola správne vyrubená daň z pridanej hodnoty v sume 15 731,17 eur.

4. Sťažovateľka podala proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP. Navrhovala zrušenie rozhodnutí správnych orgánov, ktorými jej nebol priznaný nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2011 v rozsahu 404 702,63 eur, no bola jej vyrubená daň z pridanej hodnoty 15 731,17 eur. Namietala, že žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní, ale iba vykonaním dôkazného prostriedku, a preto nemohla byť kontrola prerušená na dobu viac ako tri roky. Po 1. januári 2012 sa mohla medzinárodná výmena informácií vykonať výlučne na základe príslušných ustanovení nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010. Podľa sťažovateľky krajský súd tiež nesprávne posúdil jej námietku týkajúcu sa nesprávneho výpočtu rozdielu dane.

5. Najvyšší súd (ďalej aj „kasačný súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol. Z vykonaného dokazovania bolo preukázané, že zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené. Z obsahu spisu bolo zrejmé, že sťažovateľka proti platobnému výmeru nepodala žiadne konkrétne námietky, ktoré by sa týkali opodstatnenosti uplatneného oslobodenia od dane. Najvyšší súd nezhliadol dôvod odkloniť sa od logických argumentov a relevantných právnych záverov krajského súdu. K námietke prerušenia daňovej kontroly dôvodil, že zákon o správe daní v účinnom znení kogentne neurčoval, akú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia možno považovať za zákonný dôvod na prerušenie konania. Medzinárodnú výmenu informácií jednoznačne nemožno vylúčiť z tejto definície. Uviedol, že *„odpovede na otázky, ktoré boli predmetom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, boli rozhodujúce pre preverenie skutočností týkajúcich sa preverovaných obchodov, preto správca dane v záujme objektívneho vyhodnotenia okolností zdaniteľných obchodov až do doručenia príslušných informácií nemohol pokračovať vo výkone kontroly a kontrolu z týchto dôvodov prerušil v súlade so zákonom“*.

Preto sa v celom rozsahu stotožnil s právnymi závermi krajského súdu o opodstatnenosti prerušenia daňovej kontroly v kontexte žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

### **III.**

#### **Argumentácia sťažovateľky**

6. Podľa sťažovateľky správca dane vypočítal vyrubený rozdiel dane v rozpore s ustanovením § 22 ods. 1 zákona o DPH, na čo malo finančné riaditeľstvo v odvolacom konaní v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku prihliadať. Sťažovateľka je toho názoru, že prieskum postupu a zákonnosti daňového úradu nie je zúžený na dôvody, ktoré boli predmetom odvolacieho konania. Poukázala na rozhodovaciu prax kasačného súdu (sp. zn. 5 Sžf/69/2011, 5Sžf/68/2012, 5Sžf/75/2015, 5Sžf/22/2016) a podľa nej sa v dotknutej veci kasačný súd od nej odklonil, keď konštatoval, že správny súd sa so žalobnou námietkou sťažovateľky o nesprávnom výpočte rozdielu dane nemusel vyrovnáť z dôvodu, že táto nebola uplatnená v odvolacom konaní. Podľa názoru sťažovateľky nesprávny výpočet rozdielu dane spôsobuje nezákonnosť rozhodnutí oboch daňových orgánov. Z uvedeného dôvodu považuje napadnutý rozsudok kasačného súdu za nezákonný a neodôvodnený. Sťažovateľka tiež namieta dĺžku prerušenia daňového konania, keď daňové konanie trvalo viac ako päť rokov, pričom zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly je limitovaná dobou jedného roka.

### **IV.**

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

7. Podľa čl. 56 ods. 2 písm. g) 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“) ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania, ktorý je zjavne neopodstatnený.

8. Za zjavne neopodstatnený návrh možno považovať návrh na začatie konania, 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).

9. Ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. 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 (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natolko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06).

10. Podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní správca dane daňové konanie môže prerušiť najmä, ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia.

11. Podľa § 25a ods. 2 zákona o správe daní správca dane môže lehotu prerušenia daňového konania primerane predĺžiť, najdlhšie na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

12. Podľa § 25a ods. 4 zákona o správe daní správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkovi konania.

13. Podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Podľa § 25a ods. 3 zákona o správe daní proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie.

14. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodenie od dane sa vzťahuje na dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

15. Úlohou správneho súdnictva nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje len právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (podobne IV. ÚS 127/2012). Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ktorý konal ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali.

16. Ústavný súd sa okrem napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (ktorý je prílohou ústavnej sťažnosti) oboznámil zároveň s rozsudkom krajského súdu č. k. 6S/82/2017 z 22. marca 2018, ktorého znenie je verejne prístupné na webovom sídle Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky (<https://obcan.justice.sk/infosud/-/infosud/i-detail/rozhodnutie/84fd4be9-b3d7-4336-98ee-b1ca55b3eb8e%3Aa907acca-0633-45ce-83b1-f0c41e481f74>). Krajský súd rekapituloval, že sťažovateľka podala 9. novembra 2011 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2011 s uplatneným nadmerným odpočtom vo výške 404 702,63 eur. Súčasne vyznačila splnenie podmienok podľa § 79 ods. 2 a 3 zákona o DPH. Sťažovateľka dodatočné daňové priznanie nepodala. Sťažovateľka deklarovala v októbri 2011 dodanie tovaru pre odberateľov z iných členských štátov (Maďarsko a Rumunsko) spolu v cene 2 141 049 eur. Sťažovateľka dodanie tovarov (kryštálového cukru) a služieb s oslobodením od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH uviedla sumu 2 141 049 eur, ktorá bola v závere rozčlenená podľa údajov uvedených odberateľom na 1 088 048,08 eur a s pečiatkou odberateľa v čiastke 1 053 000 eur. Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu je možné za podmienky, že tovar bol dodaný z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo

na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Správca dane akceptoval za preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu spolu v sume 38 888 eur. Po zohľadnení čiastky podľa akceptovaných faktúr (38 888 eur) zostáva suma dodania tovaru a služieb v rozsahu 2 102 169 eur, vo vzťahu k čomu sťažovateľka v konaní nepreukázala, že zrealizovala dodanie tovaru s miestom dodania v inom členskom štáte, preto jej ako platiteľovi dane nevznikol nárok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľka tak bola povinná platiť daň zo základu dane v sume 2 102 169 eur. Správca dane nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za október 2011 v sume 404 702,30 eur nepriznal a výsledkom daňovej kontroly bola vlastná daňová povinnosť v sume 15 731,17 eur.

17. V prípade sťažovateľky bolo dôležité preukázanie uskutočnenia sporných dodávok tovarov, na základe ktorých uplatňovala odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Hodnoverné preukázanie realizácie zdaniteľných obchodov bolo podstatou a účelom uskutočnených daňových konaní. To, že sťažovateľka dostatočne nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení vo výsledku právne posúdili daňové orgány vo svojich rozhodnutiach a tie boli predmetom prieskumu správneho súdu a následne aj kasačného súdu. Právnu úvahu o tejto zásadnej podmienke v napadnutom rozsudku kasačného súdu nemožno posúdiť ako takú, ktorá by bola výsledkom zjavného právneho omylu. Kasačný súd vyhodnotil ako správny záver správnych orgánov o tom, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok tovaru. Zároveň sa náležite vyrovnal s otázkou prerušenia daňového konania. Kasačný súd ústavne akceptovateľným spôsobom odôvodnil napadnutý rozsudok a jeho odôvodnenie nie je poznačené arbitrárnosťou či nezákonnosťou.

18. Najvyšší súd v bodoch 29 a 30 odôvodnenia napadnutého rozsudku konštatoval, že „*rozhodujúcou skutočnosťou pre určenie rozdielu na dani z pridanej hodnoty boli závery o porušení § 49 ods.1, 2 písm. a) v spojení s § 51 ods.1 písm. a) a § 43 zákona o DPH. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že odvolanie sťažovateľky proti platobnému výmeru neobsahovalo žiadne konkrétne námietky, ktoré by sa týkali opodstatnenosti uplatneného oslobodenia od dane. Podľa názoru kasačného súdu žalovaný správne konštatoval, že správca dane vykonaným dokazovaním dospel k správne záveru, že deklarované zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené tak ako bolo uvedené na preverovaných faktúrach. Je nepochybné, že správca dane získal relevantné dôkazy, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, zaoberal sa skúmaním jednotlivých skutočností, faktúrami, vyjadreniami, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Námietky uvedené v odvolaní žalovaný dôvodne považoval za neopodstatnené. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.*“.

19. Uvedená argumentácia najvyššieho súdu o správnosti záverov krajského súdu (ako aj správnych orgánov) má zovšeobecňujúci charakter, v spojení s odôvodnením rozsudku krajského súdu však nejde o takú povahu odôvodnenia, ktorú by bolo možné z ústavnoprávneho hľadiska považovať za neudržateľnú. Na odôvodnenie rozsudku krajského súdu a odôvodnenie nadväzujúceho rozsudku najvyššieho súdu je nutné nazerať ako na celok.

20. Pokiaľ najvyšší súd v bode 45 odôvodnenia napadnutého rozsudku uviedol, že s námietkou sťažovateľky o nesprávnom výpočte dane (výpočet dane v rozpore s § 22 zákona o DPH) sa krajský súd nemal povinnosť vyrovnáť, keďže sťažovateľkou nebola uplatnená v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ústavný súd konštatuje, že predmetný záver najvyššieho súdu nekorešponduje so záverom vysloveným v uznesení najvyššieho súdu č. k. 5SŽf/69/2011 z 30. apríla 2012, na ktoré poukazuje sťažovateľka a v zmysle ktorého je zásadne prípustné uplatniť v správnej žalobe aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v správnom odvolacom konaní (tiež rozsudok najvyššieho súdu č. k. 5SŽf/75/2015 z 26. januára 2017). Ústavný súd však po oboznámení sa s rozsudkom krajského súdu zistil, že námietkou sťažovateľky o nesprávnom výpočte dane (obsiahnutou v správnej žalobe) sa krajský súd vecne zaoberal v bodoch 42 až 46 odôvodnenia jeho rozsudku, pričom dospel k záveru, že sťažovateľke bola správne vyrubená daň z pridanej hodnoty v sume 15 731,17 eur. Preto, hoci je sťažovateľkina námietka o povinnosti správneho súdu zaoberať sa aj žalobnými dôvodmi neprednesenými v odvolaní v daňovom konaní *in abstracto* správna, v okolnostiach veci ju krajský súd v konečnom dôsledku rešpektoval. Rovnako *in abstracto* vyslovený právny názor kasačného súdu nezodpovedajúci prejedikatúre preto nemá potenciál reálne zasiahnuť do označených práv sťažovateľky.

21. Ústavný súd osobitne vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru poukazuje na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), podľa ktorej sa aplikácia čl. 6 ods. 1 dohovoru vylučuje na veci daňové, keďže tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok veľkej komory ESE z 23. 11. 2006 vo veci Jussila proti Fínsku, sťažnosť č. 73053/01, bod 45; rozsudok veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESE pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné, teda kde sa rozhoduje o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia. ESE tiež konštatoval, že trestnú povahu nemajú daňové konania a opatrenia, ktorých cieľom je vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania bez ohľadu na ich výšku (rozsudok ESE z 18. 10. 2001 vo veci Finkelberg proti Lotyšsku). S ohľadom na to, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu dane, sa na vec sťažovateľky čl. 6 ods. 1 dohovoru nepoužije.

22. Ústavný súd dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a obsahom označených práv sťažovateľky neexistuje súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol reálne dospieť k záveru o ich porušení. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

23. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku bolo bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľky obsiahnutých v petite ústavnej sťažnosti, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v tomto prípade nedošlo.

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

**V Košiciach 27. októbra 2022**

**Peter Straka**  
**predseda senátu**