

DOKAZOVANIE V DAŇOVÝCH VECIACH – DŮKAZ VYKONANÝ V CUDZINE

I. Žiaden právne záväzný akt Európskej únie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná úprava, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu.

II. Poznatky získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získaný a procesne použiteľný dôkaz. To, akú relevanciu prizná správca dane konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov. Samozrejme, nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy).

(Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 607/2021 z 30. novembra 2021)

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditiša (sudca spravodajca) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **SK Commercium, s. r. o.**, Stará Vajnorská 8, Bratislava, IČO 36 256 064, zastúpeného JUDr. Tiborom Szakálom, advokátom, Hlavná 5, Dunajská Streda, proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6 S 274/2014-72 z 1. februára 2018 a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 2 Sžfk 35/2018 z 25. novembra 2020 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **odmieta**.

O d ō v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 26. februára 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkami súdov označenými v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľ navrhuje napadnuté rozsudky zrušiť a vec vrátiť Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) na ďalšie konanie.

2. Sťažovateľ v úvodnej časti ústavnej sťažnosti označuje za porušovateľa len Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) a ústavnú sťažnosť smeruje len proti jeho rozsudku, v petite ústavnej sťažnosti však požaduje vysloviť porušenie označených základných práv aj vo vzťahu k rozsudku krajského súdu vrátane návrhu na jeho zrušenie, a preto ústavný súd považoval za potrebné najskôr ustáliť predmet konania vymedzený sťažovateľom. Podľa § 45 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 je viazaný rozsahom a dôvodmi návrhu na začatie konania, ak § 89 neustanovuje inak. Sťažovateľ v dôvodoch ústavnej sťažnosti opisuje priebeh konania pred orgánmi finančnej správy aj na všeobecných súdoch. Keďže sťažovateľ v petite ústavnej sťažnosti žiada o uplatnenie kasačnej právomoci ústavného súdu proti rozsudku najvyššieho súdu aj proti rozsudku krajského súdu, ústavný súd ustálil predmet konania tak, ako to je uvedené v záhlaví tohto uznesenia.

3. Z ústavnej sťažnosti, napadnutých rozsudkov a príloh pripojených k ústavnej sťažnosti sťažovateľom vyplýva nasledujúci stav veci: Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) ako príslušný správca dane vykonal u žalobcu kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie apríl 2012 a na základe zistení vydal rozhodnutie č. 9104403/5/3116352/2014/Zvol z 26. júna 2014, ktorým žalobcovi určil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2012 v sume 13 318,02 eur a znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2012 zo sumy 13 318,02 eur na sumu 202,23 eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“). Žalobca sa proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolal s tým, že správca dane nesprávne vyhodnotil dôkazy, negoval skutočnosti podporujúce oprávnené nároky žalobcu a prijal záver, ktorý nemá oporu v preukázaných zisteniach. Navrhol predmetné rozhodnutie zrušiť.

4. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný správny orgán“) ako odvolací orgán vydalo rozhodnutie č. 1100302/1/448967/2014/857 z 9. októbra 2014, ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

5. Správnu žalobou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Krajský súd žalobu zamietol napadnutým rozsudkom č. k. 6 S 274/2014-72 z 1. februára 2018 s odôvodnením, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu považuje za zákonné, pretože konanie, ako aj rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je v súlade s daňovým poriadkom a so zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

6. Proti tomuto rozsudku sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší súd napadnutým rozsudkom zamietol ako nedôvodnú v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku. Najvyšší súd dospel k záveru, že žalovaný správny orgán a následne v súdnom konaní aj krajský súd sa vysporiadali so všetkými relevantnými námietkami žalobcu. Kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné.

II.

Argumentácia sťažovateľa

7. Ústavný súd vo vzťahu k namietaným ústavnoprávnym vadám napadnutých rozhodnutí vzneseným sťažovateľom v jeho ústavnej sťažnosti konštatuje, že sťažovateľ vystaval štruktúru a obsah ústavnej sťažnosti pomerne neprehľadne a nesystematicky s prvkami všeobecnosti

argumentácie, čo ústavnému súdu výrazne sťažilo vyabstrahovanie podstaty ústavnej sťažnosti a možnosť viesť ústavnoprávnu polemiku s konkrétnymi námietkami. Napriek tejto skutočnosti ústavný súd vyselekoval ako ústavnoprávne relevantnú túto sériu námietok sťažovateľa:

- a) správny súd a kasačný súd sa nedostatočným spôsobom vysporiadali s argumentáciou sťažovateľa, t. j. napadnuté rozhodnutie je zaťažené vadou nedostatku riadneho a náležitého odôvodnenia rozhodnutia;
- b) sťažovateľovi bola v dôsledku nekompetentného postupu správcu dane odňatá možnosť vznášať relevantné námietky a preukazovať svoje tvrdenia v príslušnom časovom úseku konania, pričom s touto námietkou sa správny súd ani kasačný súd nevysporiadali;
- c) existujú výrazné rozpory medzi vykonanými dôkazmi a skutkovými zisteniami, na ktoré správny súd ani kasačný súd nedali dostatočnú odpoveď;
- d) sťažovateľovi bola znemožnená účasť na dokazovaní, konkrétne na výsluchoch svedkov;
- e) napokon námietky sťažovateľa smerujú k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci v dôsledku procesných chýb v dokazovaní, t. j. ak by daňové konanie netrpelo nedostatkami dokazovania, bola by vec sťažovateľa po právnej stránke posúdená inak.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť aj návrh podľa čl. 127 ústavy, ktorý je zjavne neopodstatnený. Za zjavne neopodstatnenú možno podľa ustálenej judikatúry považovať takú ústavnú sťažnosť podľa čl. 127 ústavy, pri ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. I. ÚS 391/2019, I. ÚS 403/2019, I. ÚS 418/2019, II. ÚS 69/2021).

9. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy) a práva na spravodlivé súdne konanie (čl. 6 ods. 1 dohovoru) rozsudkami najvyššieho súdu a krajského súdu. Podľa sťažovateľa najvyšší súd rozhodol arbitrárne a svojvoľne, pretože neprihliadal na procesné vady v rámci postupu a rozhodovania vo veci konajúcich orgánov finančnej správy. Sťažovateľ v podstate namieta procesné pochybenia vo vzťahu k dokazovaniu, resp. procesu objasňovania skutkového stavu, ktoré mali mať vplyv na správne právne posúdenie veci, zároveň namieta nedostatok náležitého odôvodnenia súdneho rozhodnutia. Namietané procesné vady stavia sťažovateľ do roviny takého charakteru, že mohli mať zásadný vplyv na výsledok rozhodovania o jeho nárokoch na odpočítanie dane.

10. Podľa judikatúry ústavného súdu základné právo na súdnu ochranu zaručuje každému právo na prístup k súdu, ako aj konkrétne procesné garancie v konaní pred ním. Základného práva na inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy sa možno domáhať v medziach a za podmienok ustanovených vykonávacími zákonmi (I. ÚS 131/2018). Ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy zdôrazňuje právo na prístup súdu vo vzťahu k prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorý sa prioritne uplatňuje v správnom súdnictve. V tomto ohľade ide o lex specialis vo vzťahu k čl. 46 ods. 1 ústavy.

11. 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, proti 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 (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012).

12. Právo na spravodlivý proces a inú právnu ochranu je naplnené tým, že orgány verejnej moci v rozhodovacích procesoch zistia (po vykonaní dôkazov a ich vyhodnotení) skutkový stav a po použití relevantných právnych noriem vo veci rozhodnú za predpokladu, že skutkové a právne závery nie sú svojvoľné, neudržateľné a že neboli prijaté v zrejmom omyle orgánov aplikujúcich právo, ktorý by poprel zmysel a podstatu práva na spravodlivý proces. To platí aj vo vzťahu ku kontrole procesného postupu orgánu verejnej moci pri zisťovaní skutkového stavu.

III.1. K namietanému porušeniu základných práv napadnutým rozsudkom krajského súdu:

13. Z pohľadu možnosti vecného preskúmania napadnutého rozsudku krajského súdu je podstatné, že proti nemu bol sťažovateľ oprávnený podať kasačnú sťažnosť, čo aj využil.

14. Kasačná sťažnosť, hoci smerovala proti právoplatnému rozsudku krajského súdu, predstavovala v okolnostiach prejednávanej veci účinný prostriedok, prostredníctvom ktorého následne najvyšší súd ako súd kasačný poskytoval ochranu základným právam i právam zaručeným medzinárodnými zmluvami, ktorých porušenie sťažovateľ namieta v ústavnej sťažnosti. Dokazuje to i skutočnosť, že najvyšší súd o kasačnej sťažnosti sťažovateľa rozhodol meritórne tak, že ju podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol. Je tak naplnená ústavná podmienka pre aktiváciu princípu subsidiarity podľa čl. 127 ods. 1 ústavy („ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd“), ktorá ústavnému súdu odníma právomoc konať a rozhodovať o ochrane označených základných práv i práva podľa dohovoru napadnutým rozsudkom krajského súdu.

15. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol pre nedostatok svojej právomoci na jej prerokovanie podľa § 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde.

III.2. K namietanému porušeniu základných práv napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu:

16. Vychádzajúc zo svojej doterajšej judikatúry, ústavný súd má na zreteli svoju pozíciu ako nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti, ktorá je odlišná od postavenia tohto všeobecného súdu plniaceho si svoju úlohu v rámci opravného systému, kde podstatou je preskúmať a v prípade nezrovnalostí reparovať zistený skutkový stav a na to nadväzujúci právny záver. Ústavný súd teda na seba neprevzal zodpovednosť všeobecného súdu, ale napadnuté rozhodnutie preskúmal z hľadiska dodržania procesných záruk a jeho zlučiteľnosti s článkami ústavy a dohovoru, ktorých porušenie sa namieta. Pritom rozsudok najvyššieho súdu podrobil konfrontácii s argumentmi sťažovateľa obsiahnutými v kasačnej sťažnosti, majúci na pamäti, že rozhodnutie orgánu verejnej moci nemusí byť totožné s očakávaniami a predstavami účastníka konania, ale z hľadiska odôvodnenia musí spĺňať parametre zákonného rozhodnutia (§ 139 Správneho súdneho poriadku), pričom účastníkovi konania musí dať odpoveď na podstatné otázky a námietky spochybňujúce závery namietaného rozhodnutia v závažných a samotné rozhodnutie ovplyvňujúcich súvislostiach (III. ÚS 311/07). V zásade túto povinnosť nemožno chápať ako vysporiadanie sa s každým argumentom účastníka konania, ale rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia.

17. Ústavný súd uvádza, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti musí mať na zreteli, že podstatou rozhodovania o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je posúdenie ústavnej akceptovateľnosti napadnutého rozhodnutia všeobecného súdu, prípadne iného orgánu verejnej moci, a nie posudzovanie jeho právnej perfektnosti ani jeho prípadné „vylepšovanie“ (m. m. IV. ÚS 325/08, IV. ÚS 218/2010). Poslaním ústavného súdu nie je kontrola súdnej činnosti vo všetkých smeroch a aspektoch a skúmanie akejkoľvek možnej nezákonnosti alebo procesného pochybenia, či dokonca zrejmej nesprávnosti, ktoré sa v individuálnom konaní pred všeobecnými súdmi prípadne vyskytnú, ale výlučne posudzovanie konformity aktu aplikácie práva (v posudzovanej veci súdneho rozhodnutia) s ústavou, prípadne medzinárodnou zmluvou. Ústavný súd teda nepredstavuje opravnú inštanciu všeobecných súdov (I. ÚS 31/05), a preto zásadne nemôže meritóme preskúmavať také rozhodnutia všeobecných súdov, pri ktorých vydaní súdy rešpektovali požiadavky vyplývajúce z obsahu základných práv ustanovených v siedmom oddiele druhej hlavy ústavy (čl. 46 až čl. 50 ústavy). Aj keby ústavný súd nesúhlasil s interpretáciou zákonov všeobecnými súdmi, v zmysle už citovanej judikatúry by mohol nahradiť napadnutý právny názor všeobecného súdu svojím vlastným názorom iba v prípade, ak by tento bol svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný.

18. Do obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nepatrí ani právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka súdneho konania, resp. právo na úspech v konaní (I. ÚS 3/97, II. ÚS 218/02, IV. ÚS 340/04, I. ÚS 225/05, II. ÚS 56/07). Samotná skutočnosť, že súd nerozhodol podľa predstáv sťažovateľa, nezakladá porušenie sťažovateľom označených základných práv (I. ÚS 361/06).

19. Z uvedených téz ústavný súd vychádzal aj pri skúmaní možného zásahu do základných práv sťažovateľa napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a v rámci a intenciách námietok sťažovateľa ústavný súd uvádza nasledujúce skutočnosti.

20. Jadrom problému a podstatou námietok sťažovateľa boli tvrdené procesné nedostatky v konaní pred orgánmi finančnej správy (chyby dokazovania), ktoré v rámci prieskumu v správnom súdnictve neodstránili ani správne súdy a vo svojich rozhodnutiach sa s namietanými nedostatkami dostatočným spôsobom nevysporiadali. Tieto procesné nedostatky sa mali následne prejavíť v nesprávnom právnom posúdení hmotnoprávneho nároku sťažovateľa na odpočítanie dane. Ústavný súd však v danom prípade neprisvedčil argumentom jednej či druhej strany a neskĺzol do roviny, aby uvedený hmotnoprávny nárok posúdil tak či onak. Venoval sa výhradne presvedčivosti odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vo vzťahu k nastoleným argumentom sťažovateľa, pričom skúmal najmä jeho zlučiteľnosť s ústavou. V tejto súvislosti ústavný súd skúmal, či najvyšší súd sťažovateľovi ozrejmil svoje myšlienkové pochody, prieskum spôsobu hodnotenia dôkazov, skutkové zistenia a vyvedené právne závery vo vzťahu k rozhodnutiam orgánov finančnej správy takým spôsobom, aby výsledok rozhodovacej činnosti bol jasný, zrozumiteľný a dostatočne odôvodnený a aby sťažovateľ nemusel hľadať odpoveď na nastolenú problematiku v rovine dohadov, aby sa s prijatými závermi bolo možné stotožniť ako s logickým záverom procesu poznania nielen právnych záverov, ale aj záverov skutkových, z ktorých právne závery vychádzajú.

21. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že kasačný súd spravidla dokazovanie nevykonáva, a teda dôkazy ani nehodnotí – z toho vyplýva, že v rámci kasačnej prieskumnej právomoci v zásade posudzuje procesné nedostatky dokazovania, ktorých sa dopustili správne orgány, pričom k týmto nedostatkom zaujíma stanovisko cez prizmu odôvodnenia svojho vlastného rozhodnutia, kde je povinný vysporiadať sa s namietanými vadami v dokazovaní. V tomto

duchu podrobuje prieskumu aj rozhodnutie správneho súdu napadnuté kasačnou sťažnosťou, a to či správny súd konajúci o správnej žalobe dal v odôvodnení rozhodnutia odpovede na všetky relevantné námietky účastníka správneho súdneho konania.

22. V prípade, keď existujú výrazné rozpory medzi vykonanými dôkazmi a skutkovými zisteniami alebo keď sú právne závery súdu alebo orgánu verejnej moci v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami alebo z nich v žiadnej možnej interpretácii odôvodnenia meritóneho rozhodnutia nevyplývajú, je potrebné takéto rozhodnutie považovať za stojace v rozpore s čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru (m. m. I. ÚS 548/2015). Ide o prípady svojvoľného hodnotenia dôkazov vykonaného bez akéhokoľvek akceptovateľného racionálneho základu.

23. V kontexte námietok smerujúcich k nedostatkom v procese dokazovania ústavný súd zdôrazňuje, že rozsah prieskumného oprávnenia ústavného súdu je obmedzený na ústavnú konformitu právneho posúdenia ustálených skutkových zistení. Ústavný súd v zásade nie je oprávnený v konaní o ústavnej sťažnosti preskúmať úplnosť dokazovania a posudzovať postup súdov a orgánov verejnej moci pri hodnotení dôkazov. Pri rozhodovaní vychádza z ich konečného skutkového zistenia a v nadväznosti na tento skutkový stav posudzuje ústavnú udržateľnosť aplikovaného hmotnoprávneho posúdenia. Skutkové zistenia nemôže meniť, a to ani na základe prípadného doplnenia dokazovania alebo inom hodnotení v predchádzajúcom konaní vykonaných dôkazov. Dokazovanie sa primárne vykonáva pred správcom dane a jeho skutkové závery môže v prípade potreby dopĺňovať, prípadne korigovať len správny súd alebo kasačný súd. S ohľadom na princípy vyplývajúce z ústavne garantovaného práva na spravodlivý proces môže ústavný súd do tohto skutkového základu rozhodnutia zasiahnuť len celkom výnimočne, pokiaľ to odôvodňuje extrémny rozpor medzi skutkovými zisteniami a vykonanými dôkazmi. Taký rozpor je zrejme daný vtedy, keď skutkové zistenia nemajú žiadnu obsahovú spojitosť s dôkazmi alebo nevyplývajú z dôkazov pri riadnom z logicky prijateľných spôsobov ich hodnotenia, alebo sú opakom toho, čo je obsahom dôkazov, na ktorých podklade bolo takéto zistenie urobené.

24. Ústavný súd vo vzťahu k otázke hodnotenia dôkazov v kontexte tzv. extrémnych rozporov konštatuje, že mu v zásade neprináleží „prehodnocovať“ hodnotenie dôkazov vykonaných všeobecnými súdmi, a to ani v prípade, že by sa s týmto hodnotením sám nestotožňoval; o svojom zásahu do tejto rozhodovacej činnosti by mohol uvažovať za predpokladu, že by boli skutkové (prípadne právne) závery všeobecných súdov v extrémnom rozpore s vykonanými dôkazmi, t. j. nemali by v nich žiadnu oporu alebo by s nimi boli v rozpore. Taká vada spravidla vzniká v dôsledku zjavného omylu či evidentnej logickej chyby. Samotná skutočnosť, že by vykonané dôkazy bolo eventuálne možné vyhodnotiť aj s iným (sťažovateľom požadovaným) výsledkom, opodstatnenosť ústavnej sťažnosti ipso facto založiť nemôže (m. m. Ústavný súd Českej republiky IV. ÚS 1001/21, I. ÚS 177/2021).

25. V súvislosti s týmto okruhom námietok sťažovateľa ústavný súd uvádza, že nedospel k takým záverom, ktoré by opodstatňovali absenciu racionality či logiku v skutkových a z nich vyplývajúcich záveroch orgánov finančnej správy, resp. správnych súdov.

26. K jednotlivým námietkam sťažovateľa uvedeným v ústavnej sťažnosti považuje za potrebné ústavný súd uviesť na zdôraznenie a upevnenie istoty ústavnosti a správnosti napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu nasledujúce skutočnosti:

27. Námietku, že správca dane sa nevysporiadal s dôkazmi a zisteniami v prospech sťažovateľa, považuje ústavný súd za nedôvodnú, pretože sťažovateľ nekonkretizoval, aké dôkazy v jeho prospech neboli vykonané, resp. prihliadané a prečo považuje napadnutý

rozsudok z tohto hľadiska za arbitráry, t. j. s akými skutočnosťami sa najvyšší súd nevysporiadal. Ústavný súd musí v tejto súvislosti konštatovať, že námietky všeobecného charakteru mu neumožňujú vykonať meritórný ústavnoprávny prieskum. Sťažovateľ je totiž povinný vymedziť ním namietané porušenie svojich ústavných práv dostatočne konkrétne, aby ústavný súd mohol preskúmať dôvody sťažnosti v kontexte ústavnoprávnej udržateľnosti napadnutého rozhodnutia. Ústavný súd nie je oprávnený ani povinný sám vytvárať právnu argumentáciu za sťažovateľa, a tým nahrádzať jeho pasivitu. Ústavný súd je dôvodmi ústavnej sťažnosti viazaný a nemôže podrobiť napadnuté rozhodnutie ústavnoprávnemu prieskumu, ak nie sú sťažnostné dôvody vymedzené dostatočne konkrétne a určito.

28. Ústavný súd zdôrazňuje, že v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nemá ex offio prieskumnú právomoc, t. j. nemá oprávnenie bez námietky sťažovateľa en bloc preskúmať napádané rozhodnutie a iniciatívne vyhľadávať prípadné ústavne neudržateľné pochybenia. Inými slovami, tvrdenie sťažovateľa bez jeho konkretizácie v interakcii s napádaným rozhodnutím, opatrením, prípadne iným zásahom nepostačuje na meritórne konštatovanie o porušení sťažovateľom označených práv a slobôd (I. ÚS 245/2018).

29. Z uvedeného rezultuje požiadavka dôsledného dodržiavania dispozičnej zásady v konaní o ústavnej sťažnosti, ktorú podčiarkuje viazanosť ústavného súdu dôvodmi ústavnej sťažnosti (§ 45 zákona o ústavnom súde). Ústavný súd je teda v zásade oprávnený preskúmať porušenie sťažovateľom tvrdených základných práv a slobôd iba z hľadiska tých námietok, ktoré sťažovateľ zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom s dostatočnou zrozumiteľnosťou a potrebnou podrobnosťou vo svojej ústavnej sťažnosti predniesol.

30. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane mu znemožnil, aby navrhoval svedkov a predkladal ďalšie dôkazy a že v priebehu daňovej kontroly fakticky vylúčil daňový subjekt z možností, aby sa k zisteným skutočnostiam zákonným spôsobom vyjadril. Ústavný súd v tomto smere neidentifikoval porušenie procesných práv sťažovateľa, pretože sťažovateľ ako daňový subjekt mal možnosť vyjadriť sa k protokolu z daňovej kontroly a následne navrhovať ďalšie dôkazy vo vyrubovacom konaní. Navyše, nemožno prehliadnúť, že ani v tomto prípade sťažovateľ nešpecifikoval, predloženie akých dôkazov mu bolo odopreté a akým spôsobom mu bolo odopreté.

31. Ak na dôkazy v prospech sťažovateľa nebolo prihliadané, tieto boli vyhodnotené ako nepravdivé, resp. nepreukazujúce ním tvrdené skutočnosti alebo mu nebolo umožnené predkladať dôkazy a vyjadrovať sa k vykonaným dôkazom, bolo povinnosťou sťažovateľa uviesť, ktoré dôkazy mal na mysli a uviesť argumenty, prečo malo byť hodnotenie dôkazov opačné, prípadne akým spôsobom mu bola odopretá možnosť zúčastniť sa na dokazovaní.

32. Neobstojí ani námietka tzv. opomenutého dôkazu, pretože sťažovateľ v sťažnosti neuviedol, aké ďalšie dôkazy mali orgány finančnej správy, eventuálne správne súdy vykonať a nevykonali na preukázanie jeho nároku na odpočítanie dane, resp. neprevzali ich za základ svojich skutkových zistení. V tomto smere sťažovateľ len polemizuje so závermi orgánov finančnej správy a správnych súdov, takže sťažnosti chýba akákoľvek ústavnoprávna argumentácia, pretože len všeobecné spochybňovanie skutkových záverov nestačí na založenie právomoci ústavného súdu preskúmať napadnuté rozhodnutia (m. m. I. ÚS 95/09).

33. Právo daňového subjektu navrhovať dôkazy je nepochybne jedným z najvýznamnejších procesných práv daňového subjektu v procese správy daní, keďže je to práve daňový subjekt, ktorý znáša dôkazné bremeno vo vzťahu k splneniu hmotnoprávných podmienok, z ktorých vyvodzuje svoje daňové práva (napr. práva na odpočítanie dane). Nemenej dôležité je právo daňového subjektu byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky, pričom správca dane

je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt (§ 25 ods. 4 daňového poriadku).

34. Tieto oprávnenia daňového subjektu v procese dokazovania sú mimoriadne významné, pretože aj napriek tomu, že daňový poriadok výslovne normuje povinnosť správcu dane dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie (§ 24 ods. 2 daňového poriadku), nemusí správca dane produkovať takú „dôkaznú dravosť“ v prospech daňového subjektu, akú by inicioval a vynaložil samotný daňový subjekt, ktorého sa daňová vec bytostne dotýka. Správca dane totiž primárne obhajuje fiškálne záujmy štátu a navyše nemusí mať dostatočné penzum informácií, aby náležite chránil aj záujmy dotknutého daňového subjektu.

35. Význam účasti daňového subjektu na výsluchu svedka spočíva v tom, že daňový subjekt má možnosť priamej konfrontácie, namietat' kladenie sugestívnych a kapciózných otázok, správca dane nemusí položiť otázky ku všetkým relevantným skutočnostiam v prospech daňového subjektu (eliminácia rizika jednostranne cielených otázok) a pod.

36. Pre úplnosť je potrebné uviesť, že právny poriadok negarantuje právo na svedeckú výpoveď v jej absolútnom význame (a v žiadnom prípade na výpoveď podľa predstáv účastníka konania). Daňový subjekt má „iba“ právo na navrhnutie dôkazu výsluchom svedka, pričom jeho vykonanie je závislé aj od faktorov, ktoré správca dane objektívne nevie ovplyvniť, t. j. napríklad či sa svedok dostaví na výsluch, či bude vypovedať (zákaz výpovede, povinnosť mlčanlivosti, možnosť odoprieť vypovedať atď.), ako bude vypovedať, či bude vypovedať pravdivo a pod. Správca dane je však povinný zabezpečiť v rámci zákonom ustanovených procesných nástrojov, aby sa výsluch svedka uskutočnil (predvolanie, predvedenie a pod.).

37. Ak má daňový subjekt uniesť dôkazné bremeno, tak je povinnosťou správcu dane vytvoriť pre daňový subjekt procesný priestor na preukázanie rozhodujúcich a relevantných skutočností, ktoré majú vplyv na výsledok, či už daňovej kontroly, alebo daňového konania a celkovo na právne postavenie daňového subjektu.

38. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa, že mu nebolo umožnené zúčastniť sa výsluchu svedka pred dožiadaným daňovým orgánom v Maďarsku, čím mu bolo odňaté jeho zákonné právo klásť svedkovi otázky, ústavný súd musí konštatovať, že táto námietka je neopodstatnená. Správca dane je pri výkone svojich právomoci v zásade limitovaný územným prvkom, t. j. neprináleží mu realizovať svoju právomoc vykonávať dôkazy v zahraničí (s výnimkou, ak to umožňuje medzinárodná norma) – nie je preto pochybením slovenského správcu dane, ak sa daňový subjekt nemohol zúčastniť úkonu pred zahraničným daňovým orgánom. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že je v plnej kompetencii dožiadaného zahraničného orgánu, akým procesným spôsobom v zmysle svojich vnútroštátnych postupov zabezpečí administratívne vyšetrowanie potrebné na získanie požadovaných informácií na účely odpovede na žiadosť v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorá sa realizuje v režime nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie v oblasti DPH“).

39. Navyše ani nariadenie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach absentuje obdobná norma, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu.

40. Neupovedomenie daňového subjektu o výsluchu svedka dožiadaným zahraničným daňovým orgánom nemožno pričítať na ťarchu správcu dane, pretože upovedomenie sa vzťahuje len na postup podľa daňového poriadku, t. j. na výsluch svedkov uskutočňovaných v procesnej dispozícii slovenských daňových orgánov realizovaných podľa vnútroštátnych procesných noriem.

41. Okrem toho sťažovateľ vzniesol všeobecnú námietku, že v priebehu daňového konania nebol zo strany správcu dane vyrozumovaný o výsluchoch svedkov, a to ani čo sa týka svedkov vypočúvaných na území Slovenskej republiky. Sťažovateľ v súvislosti s touto námietkou nekonkretizoval, o výsluchu ktorých svedkov nebol upovedomený – obmedzil sa len na všeobecné konštatovanie, ktoré je bez detailnejších argumentov nepreskúmateľné v rovine ústavnoprávneho prieskumu.

42. Ak sťažovateľ naráža na výsluch iného daňového subjektu (o čom predložil zápisnicu o ústnom pojednávaní) pri daňovej kontrole (resp. v daňovom konaní) týkajúcej sa tohto kontrolovaného daňového subjektu, ktorý nevystupoval v pozícii svedka, ale v pozícii daňového subjektu vo vlastnej veci, je potrebné uviesť, že právo byť upovedomený o výsluchu svedka patrí daňovému subjektu len vo vzťahu k jeho vlastnému preverovaniu z hľadiska dodržiavania daňovo-právnych noriem, t. j. v rámci daňovej kontroly a daňového konania, ktoré sa vykonáva, resp. vedie u konkrétneho daňového subjektu. Za výsluch svedka sa v tomto smere nepovažuje výsluch iného daňového subjektu, ktorý sa realizuje pri daňovej kontrole (v daňovom konaní) na účely preverovania skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ktoré sa týkajú tohto iného daňového subjektu. Samozrejme, nie je vylúčené, aby tento iný daňový subjekt bol predvolaný ako svedok aj vo veci týkajúcej sa daňovej kontroly alebo daňového konania ďalšieho daňového subjektu – iba v takom prípade má daňový subjekt právo byť upovedomený o výsluchu svedka, teda ak má byť výsluch svedka realizovaný v jeho vlastnej veci, v ktorej vystupuje ako kontrolovaný daňový subjekt. Daňový poriadok totiž neumožňuje daňovým subjektom, aby sa zúčastňovali na úkonoch iných daňových subjektov, kde nemajú postavenie účastníka konania, hoci sa na nich môžu preverovať zdaniteľné obchody, ktoré s nimi súvisia. Daňovému subjektu však nič nebráni v tom, aby navrhol výsluch svojich obchodných partnerov ako svedkov vo veci svojej vlastnej daňovej kontroly alebo daňového konania.

43. Sťažovateľ ďalej namietal, že informácie získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií nepovažuje za riadny dôkaz, ale iba za jednostranné konštatovania a dojmy maďarskej finančnej správy. V tomto kontexte treba poukázať na textáciu § 24 ods. 4 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Zároveň podľa čl. 56 nariadenia v oblasti DPH platí, že správy, vyhlásenia a akékoľvek iné dokumenty alebo ich overené kópie, alebo výpisy získané pracovníkmi žiadaného orgánu a oznámené žiadajúcemu orgánu na základe pomoci ustanovenej týmto nariadením sa môžu používať ako dôkaz zo strany príslušných orgánov členského štátu žiadajúceho orgánu rovnako ako ekvivalentné dokumenty, ktoré poskytne orgán vlastnej krajiny. Informácie získané v režime nariadenia v oblasti DPH sa môžu používať na účely stanovenia vymeriavacieho základu alebo výberu daní, alebo administratívnej kontroly daní na účely stanovenia vymeriavacieho základu (čl. 55 bod 1 druhý odsek nariadenia).

44. Správca dane musí vykonávať dokazovanie spôsobom, ktorý garantuje jeho objektivitu, teda musí vziať do úvahy dôkazy svedčiace v neprospech daňového subjektu, ale aj v jeho prospech. V prípade zistenia skutkových okolností, ktoré sú spôsobilé podstatne ovplyvniť

rozhodnutie vo veci, nemožno na uvedené prihliadnuť, ak správca dane o nich nezískal informácie v procese dokazovania postupom zákonne konformným.

45. Ústavný súd zastáva názor, že informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získané a procesne použiteľný dôkaz. To, akú dôkaznú relevanciu prizná konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov, pri ktorom správca dane hodnotí dôkazy z hľadiska ich pravdivosti a dôležitosti pre rozhodnutie, avšak v každom prípade možno informácie získané týmto mechanizmom považovať za dôkaz na účely správy daní. Samozrejme nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy).

46. Keďže dokazovanie vykonané správcom dane nevykazuje podľa názoru ústavného súdu intenzitu vybočujúcu z ústavnoprávneho rámca, neboli argumenty smerujúce proti dokazovaniu spôsobilé zmeniť pohľad ani na právne posúdenie veci, ktorého nesprávnosť bola namietaná v kontexte a v nadväznosti na vytýkané nedostatky dokazovania, ktoré sa mali podpísať na právnom posúdení veci.

47. Vzhľadom na skutočnosť, že hodnotenie dôkazov nebolo poznačené ústavnoprávnym excesom, záver o neunesení dôkazného bremena sťažovateľa, ktorý je výsledkom procesu hodnotenia dôkazov, je potrebné považovať za správny.

48. Podľa názoru ústavného súdu možno závery uvedené v odôvodnení rozsudku najvyššieho súdu považovať v rámci námietok sťažovateľa za dostatočné a presvedčivé a nemožno ich v žiadnom prípade považovať za arbitrálne či zjavne neodôvodnené. Preskúmaním napadnutého rozhodnutia ústavný súd dospel k názoru, že najvyšší súd štandardným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagoval na sťažovateľom uplatnené kasačné námietky, pričom svoj záver o potvrdení rozsudku krajského súdu a zamietnutí kasačnej sťažnosti zrozumiteľne a primerane odôvodnil. Právne závery najvyššieho súdu nevykazujú znaky svojvôle alebo arbitrárnosti. Skutočnosť, že sa sťažovateľ so závermi najvyššieho súdu nestotožňuje a má na vec iný názor, nemôže sama osebe viesť k záveru o arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť právny názor najvyššieho súdu svojím vlastným.

49. Vzhľadom na uvedené ústavný súd dospel k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a základným právom sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy vrátane základného práva na súdnu ochranu pred zásahmi orgánov verejnej moci podľa čl. 46 ods. 2 ústavy neexistuje taká príčinná súvislosť, ktorá by reálne signalizovala možnosť po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie vysloviť porušenie ním označených práv (najmä preto, lebo sťažovateľ neuviedol konkrétne skutočnosti, ktoré by naznačovali opodstatnenosť prijať ústavnú sťažnosť na ďalšie konanie na účely preskúmania možného porušenia označených základných práv – napr. na ktoré konkrétne skutočnosti/dôkazy v prospech sťažovateľa nebolo prihliadané a pod.).

50. Vo vzťahu k možnej aplikácii čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd uvádza, že judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) 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, 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné, teda ak správne orgány uložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, čo v posudzovanej veci neprichádza do úvahy. Vo vzťahu k odôvodneniu súdneho rozhodnutia ústavný súd zdôrazňuje, že z obsahu

čl. 6 ods. 1 dohovoru vyplýva povinnosť súdu odôvodniť svoje rozhodnutie, čo ale neznamená, že na každý argument strany konania musí dať podrobnú odpoveď (rozsudok vo veci Van Hurk v. Holandsko z 19. 4. 1994, sťažnosť č. 16034/90, § 61). Podstatné je, aby sa neprehliadlo právo strany konania byť vypočutou a aby súd posúdil podstatné tvrdenia účastníka, čo v posudzovanej veci splnené bolo.

51. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku niet dôvodu zaoberať sa ďalšími návrhmi sťažovateľa uvedenými v petite ústavnej sťažnosti.