



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 522/2022-19

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Laššákovej a sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti obchodnej spoločnosti **KLIMEX Hutnícky materiál, s. r. o.**, IČO 36 255 963, Mikovíniho 2/A, Trnava, zastúpenej HALADA advokátska kancelária, s. r. o., Kapitulská 21, Trnava, v mene ktorej koná advokát JUDr. Andrej Halada, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 5 Sžfk 49/2020 z 27. 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 a skutkový stav veci**

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 14. septembra 2022 domáha vyslovenia porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 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. 5 Sžfk 49/2020 z 27. júna 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka sa správnou žalobou domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) z 10. júna 2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) z 30. augusta 2018, ktorým sťažovateľovi vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil

rozdiel v sume 506 298,76 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2013 a uložil jej povinnosť zaplatiť vyrubenú daň v sume 135 344,83 eur, pretože daňové orgány neuznali uplatnený odpočet DPH pri dodaní tovaru od iných platiteľov dane v tuzemsku a neuznali uplatnené právo na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do iného členského štátu Európskej únie.

3. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 14S/100/2019 zo 16. apríla 2020 napadnuté rozhodnutie finančného riaditeľstva a správca dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, pretože dospel k záveru, že rozhodnutia daňových orgánov boli vydané na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu a sú nedostatočne odôvodnené, najmä pokiaľ ide o prerušenie daňovej kontroly na takmer 2 roky pre medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“), keď absentuje odôvodnenie účelnosti prerušenia a aké informácie podstatné pre rozhodnutie boli takto získané, ako aj uvedenie opatrení, ktoré daňové orgány prijali na urgovanie odpovedí. Nedostatok dôvodov vzhliadol aj v súvislosti s označením štatutára konateľky za iniciátora reťazca spoločností, ktoré realizovali podvodné konanie s cieľom vylákania DPH, pretože odporuje prezumpcii nevinoty.

4. Proti rozsudku krajského súdu podalo žalované finančné riaditeľstvo kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie s odôvodnením, že bezprostredným dôvodom nepriznania uplatneného nadmerného odpočítania dane a vyrubenia daňovej povinnosti bolo nesplnenie zákonných podmienok žalobcom podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Vykonaným dokazovaním boli zistené (tam uvedené konkrétne) pochybnosti o dodávateľoch žalobcu. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že v súvislosti s preverovaním dodávok tovaru subjektom do Českej republiky správca dane v období od 23. januára 2014 do 14. mája 2014 zaslal spolu šesť žiadostí o MVI podľa nariadenia č. 904/2010. Vzhľadom na skutočnosť, že na požadované otázky nedostal správca dane v požadovanej lehote odpovede, daňovú kontrolu prerušil od 15. mája 2014 až do zaslania poslednej odpovede 20. novembra 2015. Oznámením z 20. novembra 2015 správca dane pokračoval v daňovej kontrole, ktorú ukončil vydaním protokolu z 18. decembra 2015. Daňová kontrola vrátane doby prerušenia trvala v prejednávacom prípade celkovo 896 dní. Výsledky a závery dožiadaní vykonaných v rámci MVI však krajský súd v napadnutom rozsudku nevysvetlil, napriek skutočnosti, že tieto sú obsahom administratívneho spisu, ako aj odôvodnenia rozhodnutia žalovaného. Najvyšší správny súd bol na rozdiel od krajského súdu toho názoru, že žalovaný a správca dane sa v napadnutom rozhodnutí dostatočne zaoberali zisťovaním skutkového stavu veci. Z odôvodnenia rozhodnutia napadnutého správnu žalobou sú zrejmé závery zistené vykonaným dokazovaním, pričom správca dane a žalovaný dostatočne zdôvodnili potrebu vykonania MVI. Daňový poriadok nelimituje správcu dane, pokiaľ ide o zaslanie žiadostí o MVI. Správca dane v danom prípade považoval za potrebné doplniť dokazovanie vo vzťahu k spoločnostiam [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], práve na základe skutočností, že nadobudnutie tovaru žalobcom a dodanie tovaru českým odberateľom bolo dôvodne spochybnené. Bolo preto potrebné prostredníctvom MVI vypočítať konateľov týchto spoločností a zaobstarať ďalšie doklady a informácie. Vykonanie dožiadaní vo vzťahu k týmto spoločnostiam správcou dane je potrebné považovať za efektívne a správca dane v odôvodnení rozhodnutia podrobne poukázal na záver dožiadaní a ich význam pre správne určenie dane vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru.

V súvislosti s tvrdenou neprímeranou dĺžkou prerušenia daňovej kontroly najvyšší správny súd dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/2020, HYDINA s. r. o. z 30. septembra 2021, v ktorom Súdny dvor dal odpoveď na otázky položené Najvyšším súdom Slovenskej republiky, v zmysle ktorej: „*Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho štátu dovtedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanovenej týmto nariadením.*“ Týmto najvyšší správny súd považoval za zodpovedanú argumentáciu žalobcu, akceptovanú rozsudkom krajského súdu, o porušovaní lehôt na vykonanie MVI stanovených európskym právom s následkom nezákonnosti daňovej kontroly a jej výstupov kvôli nezákonnému prerušeniu.

Najvyšší správny súd ďalej považoval za potrebné uviesť, že dôvodom zrušenia rozhodnutia správneho orgánu nemôže byť podľa § 191 Správneho súdneho poriadku porušenie akýchkoľvek ustanovení o konaní, ale len podstatné porušenie, a teda porušenie určitej intenzity, ktoré by malo zároveň za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (napr. vykonanie nezákonne získaného dôkazu, neumožnenie účastníkovi konania vyjadriť sa k skutkovým zisteniam). Podľa názoru najvyššieho správneho súdu však krajským súdom vytýkané pochybenie orgánov finančnej správy, spočívajúce v neprímeranej dĺžke daňovej kontroly, vzhľadom na závery rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-186/2020 nie je podstatným pochybením ustanovení o konaní orgánov verejnej správy, ktoré by zakladalo dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

Najvyšší správny súd s poukazom na závery uznesenia ústavného súdu č. k. III. ÚS 726/2016 z 25. októbra 2016 dodal, že pokiaľ bol žalobca názoru, že zo strany správcu dane nebol zachovaný postup a lehoty na vybavenie žiadosti o MVI podľa nariadenia č. 904/2010, mohol sa svojich práv a právom chránených záujmov domáhať v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, čo však v tomto prípade zo strany žalobcu vykonané nebolo.

Najvyšší správny súd preto konštatoval, že krajský súd pochybil, pokiaľ rozhodnutia žalovaného a správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, predovšetkým z dôvodu neprímeranej dĺžky prerušenia daňovej kontroly a nezdôvodnenia záverov MVI a nedostatočného zistenia skutkového stavu. Z vykonaného dokazovania je nepochybné, že správca dane, ako aj žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach dostatočne zaoberali závermi MVI a ich vplyvom na závery kontroly. Úlohou krajského súdu bude preto nanovo sa vysporiadať s rozhodnutiami finančnej správy v rozsahu podanej žaloby a posúdiť zákonnosť záverov finančnej správy týkajúcu sa nenaplnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

Najvyšší správny súd k rozsudku (v obdobnej veci, pozn.) č. k. 1Sžfk/54/2020 z 23. marca 2022, na ktorý poukazovala sťažovateľka, uviedol, že v predmetnom rozsudku kasačný súd považoval za potrebné špecifikovať v prvostupňovom správnom rozhodnutí zistenia, ktoré vyplynuli z prerušenia daňového konania. V posudzovanej veci v tomto konaní však kasačný súd takýto problém nevzhladol, pretože jednotlivé závery sú súčasťou rozhodnutí finančnej správy a administratívneho spisu.

## II. Argumentácia sťažovateľky

5. 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“)] namieta, že napadnutý rozsudok nerešpektuje jej právo na riadne odôvodnenie, je arbitrárny a svojvoľný. Zároveň namieta, že nerešpektuje príslušnú právnu úpravu ani doterajšiu súdnu prax. Sťažovateľka je toho názoru, že neboli splnené podmienky prípustnosti kasačnej sťažnosti, pretože žalovaný nevymedzil žiadnu právnu otázku, ktorá mala byť krajským súdom riešená nesprávne. Sťažovateľka ďalej namieta nedostatok dôvodov, keďže najvyšší správny súd vyriešil neprímeranosť dĺžky daňovej kontroly a jej prerušenia odkazom na judikát Súdneho dvora vo veci C-186/2020, avšak nehodnotil jej primeranosť v konkrétnych okolnostiach veci sťažovateľky, napriek tomu, že takáto požiadavka vyplýva z doterajšej dlhodobej súdnej praxe a základných zásad daňového poriadku. Sťažovateľka poukázala aj na odlišné rozhodnutia v jej obdobných veciach s tým, že medzi týmito konaniami a prejednávanou vecou niet zásadných skutkových a právnych odlišností ani rozdielov v kvalite odôvodnenia rozsudkov správneho súdu prvého stupňa. Sťažovateľka je presvedčená, že odklon od skoršej rozhodovacej línie nebol dostatočne odôvodnený.

## III. Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

6. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým kasačným rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktoré sťažovateľka vzhľadla v nedostatku dôvodov vo vzťahu k akceptácii kasačnej sťažnosti najvyšším správnym súdom, ktorá podľa názoru sťažovateľky bola nedostatočne naformulovaná, nedostatku dôvodov, pokiaľ ide o hodnotenie primeranosti dĺžky daňovej kontroly, a nedostatočného odôvodnenia odklonu od iných rozhodnutí v obdobných veciach.

### **III.1. K namietanému porušeniu ústavných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 36 ods. 1 a 2 listiny:**

7. Ústavný súd považuje za nevyhnutné v prvom rade upozorniť na povahu napadnutého uznesenia. Ide o kasačné rozhodnutie najvyššieho správneho súdu, ktorým sa konanie nekončí, pretože vec bola vrátená správnemu súdu prvej inštancie na ďalšie konanie a rozhodnutie. Ústavný súd štandardne vo svojich rozhodnutiach v obdobných prípadoch kasácie uvádza, že ak právny poriadok pripúšťa iné možnosti nápravy uplatnením riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov podľa platnej procesnej úpravy, nemožno sa domáhať ochrany svojich práv v konaní pred ústavným súdom (napr. II. ÚS 211/2016), pretože základné právo na súdnu ochranu, ako aj spravodlivý proces „sú výsledkové“, to znamená, im musí zodpovedať proces ako celok, a skutočnosť, či napadnuté konanie ako celok bude spravodlivé, závisí od pokračujúceho konania a rozhodnutia všeobecných súdov (m. m. III. ÚS 33/04, IV. ÚS 163/05, II. ÚS 307/06, II. ÚS 155/08). Aj z ďalšej judikatúry ústavného súdu (napr. I. ÚS 79/03, I. ÚS 236/03), obdobne ako z judikatúry Európskeho súdu

pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“; napr. Komanický c. Slovenská republika, rozsudok zo 4. 6. 2002), vyplýva, že ústavný súd a ESLP overujú, či konanie posudzované ako celok bolo spravodlivé v zmysle čl. 46 až čl. 50 ústavy, resp. čl. 6 ods. 1 dohovoru.

8. Napriek už uvedenému ústavný súd dodáva, že aj kasačné rozhodnutie všeobecného súdu môže byť principiálne spôsobilé porušiť základné právo účastníka konania. Ide najmä o prípady, ak všeobecný súd vyrieši s konečnou platnosťou otázku, ktorá je spôsobilá zásadným spôsobom ovplyvniť ďalší priebeh konania alebo jeho výsledok, prípadne ním konanie v istej časti končí a náprava eventuálneho pochybenia by mohla byť dosiahnutá len zásahom ústavného súdu po skončení konania pri posudzovaní spravodlivosti konania ako celku, čo by nebolo účelné (m. m. II. ÚS 344/2019, II. ÚS 223/2020).

9. Vychádzajúc z mantinelov možných zásahov ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, berúc do úvahy charakter napadnutého rozsudku, ktorým bol zrušený rozsudok správneho súdu prvého stupňa, a prípadne tam uvedený právny záver, ktorý by bolo možné považovať za záväzný pre ďalší postup súdu prvej inštancie, sa ústavný súd oboznámil s tou časťou odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu, ktorá bola pre posúdenie dôvodnosti sťažnosti podstatná. Ústavný súd po preskúmaní odôvodnenia napadnutého rozsudku nedospel k záveru, že v okolnostiach posudzovanej veci ide o situáciu predpokladanú v bode 8 odôvodnenia tohto uznesenia.

10. Ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (daňového poriadku, 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 správneho 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 nereflektovali ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalovaného.

11. Zároveň ústavný súd považuje za potrebné zvýrazniť, že napadnuté rozhodnutie žiadnym spôsobom nepredukuje konečný výsledok konania o správnej žalobe sťažovateľky, ktorá má vytvorený procesný priestor predostrieť svoju ťažiskovú sťažnostnú argumentáciu o neprimeranosti dĺžky daňovej kontroly v pokračujúcom konaní pred krajským súdom.

12. K nesúhlasu sťažovateľky s akceptáciou kasačnej sťažnosti najvyšším správnym súdom ústavný súd dodáva (m. m. napr. IV. ÚS 35/02, II. ÚS 159/08, IV. ÚS 596/2012, III. ÚS 365/2017), že otázku, kedy je prípustná kasačná sťažnosť, rieši zákon, t. j. ide o otázku zákonnosti, a preto ústavný súd akceptuje, že otázka posúdenia, či sú splnené zákonné podmienky prípustnosti kasačnej sťažnosti, patrí (v zásade) do výlučnej právomoci najvyššieho správneho súdu, a nie do právomoci ústavného súdu za predpokladu, že je náležite odôvodnená. Ústavný súd v tejto súvislosti nezistil taký exces v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktorý by ho viedol k potrebe zasahovať doň.

13. Vychádzajúc z uvedených zistení preto ústavný súd dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a obsahom označených ústavných práv sťažovateľky neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol reálne dospieť k záveru o ich porušení.

Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

### **III.2. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:**

14. 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. ESLP 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“.

15. 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 ESLP 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).

16. 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.

17. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite 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**