



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 104/2020-21

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 11. marca 2020 v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho, zo sudkyne Jany Laššákovéj a sudcu Petra Molnára (sudca spravodajca) prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej Advokátskou kanceláriou JUDr. Marek Doktor, s. r. o., Legionárska 7735/31B, Trenčín, v mene ktorej koná konateľ a advokát JUDr. Marek Doktor, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10 Sžfk 13/2018 z 30. apríla 2019 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Skutkový stav veci a sťažnostná argumentácia

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 5. septembra 2019 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] (ďalej len „sťažovateľka“, v citáciách aj „sťažovateľ“), zastúpenej Advokátskou kanceláriou JUDr. Marek Doktor, s. r. o., Legionárska 7735/31B, Trenčín, v mene ktorej koná konateľ a advokát JUDr. Marek Doktor, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva 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“) sp. zn. 10 Sžfk 13/2018 z 30. apríla 2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Prešov (ďalej len „daňový úrad“) rozhodnutím č. 752758/2016 z 11. mája 2016 určil sťažovateľke rozdiel dane v sume 118 060,72 €, a to nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 51 537,64 € a vyrubení dane v sume 66 523,08 € za zdaňovacie obdobie apríl 2012. Proti tomuto rozhodnutiu sťažovateľka podala odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím č. 1668858/2016 z 3. novembra 2016 tak, že zmenilo odvolaním napadnuté rozhodnutie daňového úradu v časti námietok súvisiacich s odpočítaním dane z faktúr od spoločnosti [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] ktorým odvolací orgán vyhovel v plnom rozsahu. Ostatné námietky považovalo za neopodstatnené a určilo za zdaňovacie obdobie apríl 2012 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 116 976,11 €, teda nepriznalo nadmerný odpočet v sume 51 537,64 € a vyrubilo daň v sume 65 438,47 € - deň oznámenia bol 10. november 2016.

3. Sťažovateľka podala 28. decembra 2016 na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „krajský súd“) správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva č. 1668858/2016 z 3. novembra 2016. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 2 S 46/2016 z 13. októbra 2017 žalobu zamietol. Proti tomuto rozsudku sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadala, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol.

4. Sťažovateľka považuje napadnutý rozsudok najvyššieho súdu za zjavne neodôvodnený, keďže podľa jej názoru *„Súd (ani kasačný) nemôže postupovať tak, že si len osvojí právny názor správneho orgánu, nemôže len reprodukovat' závery správcu dane, resp. správneho orgánu či súdu nižšej inštancie a bez ďalšieho k nemu priradiť svoj právny záver tak, že nie je zrejmé, akou cestou, akými úvahami a argumentmi k nemu dospel, či použil.“*

5. Arbitrárnosť napadnutého rozsudku najvyššieho súdu odvodzuje od skutočnosti, že *„najvyšší súd SR nevyčerpal obsah kasačnej sťažnosti ani sa nevysporiadal so všetkými námietkami sťažovateľa v nej uvedenými, čím porušil svoje povinnosti a právomoc, ktoré mu vyplývajú z ustanovení Správneho súdneho poriadku a tým spôsobil aj to, že jeho sťažnosťou napadnuté rozhodnutie je ústavne nekonformné...“*.

6. Sťažovateľka predovšetkým namieta dĺžku daňovej kontroly, ktorej lehota 1 rok bola podľa jej názoru prekročená a protokol o daňovej kontrole nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazu, pričom najvyšší súd sa touto námietkou nezaoberal, a taktiež argumentuje, že najvyšší súd si zamieňa, resp. súčasne uplatňuje pojmy *„podvod na dani“* a *„zneužitie práva“*, ktoré vo svojom dôsledku vyžadujú odlišné zameranie dokazovania správcom dane, ako aj odôvodnenie rozhodnutí.

7. Podľa názoru sťažovateľky došlo aj k porušeniu jej práva *„v zmysle ustanovenia článku 47 ods. 3 Ústavy SR, podľa ktorého všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní“*, keďže *„daňové orgány sa dopustili hrubého porušenia zákona v rámci dokazovania chrániac prednostne fiškálne záujmy štátu pred právom chránenými*

záujmami sťažovateľa tým, že preniesli úplne dôkaznú povinnosť na sťažovateľa... Kasačný súd tieto nezákonnosti vo svojom rozhodnutí nenapravil ani sa nimi nijako nevysporiadal, konštatujúc, že dokazovanie bolo rozsiahle, hoci úplne absentuje splnenie dôkaznej povinnosti v predmetnom prípade zo strany správcu dane.“

8. Na základe argumentácie uvedenej v ústavnej sťažnosti sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd po jej prijatí na ďalšie konanie nálezom takto rozhodol:

„1. Základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 a 2 Ústavy SR a základné právo sťažovateľa na rovnosť účastníkov v konaní podľa článku 47 ods. 3 Ústavy SR a práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane rozsudkom Najvyššieho súdu SR so spis. zn. 10 Sžfk 13/2018 zo dňa 30. 4. 2019 porušené boli.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu SR so spis. zn. 10 Sžfk 13/2018 zo dňa 30. 4. 2019 sa zrušuje a vec sa vracia na ďalšie konanie.

3. Najvyšší súd SR je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy konania v rozsahu 100 % na bankový účet právnej zástupkyne sťažovateľa, a to do 2 mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.“

II.

Relevantná právna úprava

9. Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

10. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

11. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

12. Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

13. Ústavný súd v tejto súvislosti konštatuje, že čl. 46 ods. 2 ústavy upravuje právo na prístup k súdu vo veci, o ktorej rozhodol orgán verejnej správy. Ide skôr o kompetenčné ustanovenie určujúce, kedy súdna moc preskúmava rozhodnutia verejnej správy, ako o ustanovenie zakladajúce základné právo. To je v skutočnosti priznané už v čl. 46 ods. 1 ústavy. Vychádzajúc z uvedeného, ako aj z obsahu sťažnosti, ústavný súd postupujúc podľa § 39 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“), podľa ktorého sa každé podanie posudzuje podľa jeho obsahu a § 45 zákona o ústavnom súde, ktoré upravuje viazanosť rozsahom a dôvodmi návrhu na začatie konania v záujme poskytovania materiálnej ochrany práv, pristúpil k preskúmaniu napadnutého rozsudku najvyššieho súdu z hľadiska základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

14. Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní.

15. Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o akomkoľvek trestnom čine, z ktorého je obvinený.

16. Podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd každý návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní návrhu ústavný súd zisťuje, či dôvody uvedené v § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie.

17. Podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania,

a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc,

b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovел žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37,

c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom,

d) ktorý je neprípustný,

e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou,

f) ktorý je podaný oneskorene,

g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

III.

Ústavnoprávne východiská v judikatúre ústavného súdu a samotné posúdenie vecí ústavným súdom

18. Ústavný súd považuje za potrebné poukázať na svoju konštantnú judikatúru, podľa ktorej vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštitúciou (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Preto nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej ani preskúmať, či v konaní pred všeobecným súdom bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Do sféry pôsobnosti všeobecných súdov môže ústavný súd zasiahnuť len vtedy, ak by ich konanie alebo rozhodovanie bolo zjavne nedôvodné alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by malo za následok porušenie niektorého základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02 atď.).

19. Ústavný súd vo svojej konštantnej judikatúre opakovane uvádza, že obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto základnému právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01, III. ÚS 362/04), ako aj zabezpečiť konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. K porušeniu tohto základného práva by mohlo dôjsť predovšetkým vtedy, ak by bola komukoľvek odmietnutá možnosť domáhať sa svojho práva na nezávislom a nestrannom súde, teda pokiaľ by súd odmietol konať a rozhodovať o podanom návrhu fyzickej osoby alebo právnickej osoby (II. ÚS 216/06).

20. Integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj 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, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). 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. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového, ale aj odvolacieho), 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 (III. ÚS 209/04).

21. Ústavný súd poukazuje na to, že čl. 46 ods. 1 ústavy je primárnym východiskom pre zákonom upravené konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky príslušných na poskytovanie právnej ochrany ústavou garantovanej v siedmom oddiele druhej hlavy ústavy (čl. 46 až 50 ústavy). V súvislosti so základným právom podľa čl. 46 ods. 1 ústavy treba mať zároveň na zreteli aj čl. 46 ods. 4 ústavy, podľa ktorého podmienky a podrobnosti o súdnej ochrane ustanoví zákon, resp. čl. 51 ods. 1 ústavy, podľa ktorého sa možno domáhať práv uvedených okrem iného v čl. 46 ústavy len v medziach zákonov, ktoré toto ustanovenie vykonávajú (I. ÚS 56/01).

22. Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní. Zásada rovnosti strán v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy sa prejavuje vytváraním rovnakých procesných podmienok a rovnakého procesného postavenia subjektov, o ktorých právach a povinnostiach rozhoduje občianskoprávny súd (PL. ÚS 43/95, II. ÚS 35/02, II. ÚS 121/02). To znamená, že všetci účastníci súdneho konania majú rovnaké procesné práva a povinnosti, ktoré uplatňujú a plnia za rovnakých podmienok bez zvýhodnenia alebo diskriminácie niektorej z procesných strán (III. ÚS 108/2013).

23. Podľa názoru sťažovateľky k porušeniu jej označených základných práv podľa ústavy, ako aj práva podľa dohovoru malo dôjsť tým, že najvyšší súd sa náležite nevysporiadal s jej námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti a napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený.

24. Sťažovateľka tiež namieta, že najvyšší súd zasiahol do jej základného práva podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, keď preniesol dôkaznú povinnosť na sťažovateľku, uprednostňujúc fiškálne záujmy štátu pred jej chránenými záujmami.

25. Vo vzťahu k tejto námietke ústavný súd poukazuje na relevantnú časť odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, v ktorom uvádza:

„35. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní u uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušne správne orgány povinné postupovať.

36. Podľa rozsudku Najvyššieho sudu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf/30/2014 zo dňa 17. 02. 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane

právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne nim v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňovo konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

37. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho sudu vo veci sp. zn. 2 Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. 02. 2011; z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutne uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatnil si za zákonom ustanovených 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 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.“ Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd námietku sťažovateľky týkajúcej sa posúdenia miery zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom za nedôvodnú.

Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho sudu SR sp. zn. 8 Sžf/19/2015 zo dňa 23. 02. 2017, podľa ktorého „... Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt – žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaučtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.“

26. Najvyšší súd formuloval svoje právne závery vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu takto:

«38. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovanych faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach...

Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že odberatelia ktorí boli deklarovaní na predložených faktúrach, resp. dokladoch MRI, ako aj CMR, ktoré predložila sťažovateľka v rámci daňovej kontroly neboli preukázateľnými skutočnými odberateľmi tak, ako to poukazovala sťažovateľka. Jednotlivé spoločnosti na základe predložených listinných dôkazov, faktúr, ako aj CMR dokladov neboli skutočnými odberateľmi, ďalej nebola preukázaná prepravu tovaru medzi týmito spoločnosťami, pričom viaceré spoločnosti vystupovali ako fiktívne spoločnosti, aj keď medzi týmito spoločnosťami a sťažovateľkou existovali určité odberné doklady, ktoré však v rámci vykonaného dokazovania správcom dane nepreukazovali dodanie deklarovaného tovaru. V danej

súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf/19/2015 zo dňa 23. 02. 2017, podľa ktorého „... Súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať mu nárok na vrátenie dane...“»

27. Podľa názoru ústavného súdu najvyšší súd podrobne a jasne opísal proces dokazovania v daňovom konaní, zdôrazňujúc jeho zásady a princípy. Následne v súlade s relevantnou právnou úpravou, ako i aplikačnou praxou, na ktorú poukázal na viacerých miestach odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, vyhodnotil dokazovanie v právnej veci sťažovateľky a formuloval závery, ku ktorým dospel a ktoré ústavný súd nepovažuje za arbitrárne či zjavne neodôvodnené.

28. V ďalšej časti napadnutého rozsudku sa kasačný súd vyjadril k námietke sťažovateľky súvisiacej s „*nepreukázaním zneužitia práva*“ žalovaným, keď uviedol, že ju nepovažuje za dôvodnú, a zdôraznil, že záver o naplnení skutkovej podstaty zneužitia práva, ktorý učiní ktorýkoľvek orgán verejnej moci v individuálnej rozhodovanej veci, je výsledkom právneho hodnotenia ustáleného skutkového stavu. V tejto súvislosti poukazuje na «*uznesenie Ústavného sudu SR č. k III. ÚS 357/2016-16 dňa 07. 06. 2016, v ktorom je uvedené, že „... Zneužitie práva je rýdzo právna kategória, pričom už jej samotné pojmové znaky preukazujú, že záver o ich naplnení nemôže byť výlučne výsledkom objasňovania skutkovej stránky prejednávanej veci, ale je výsledkom právneho posúdenia ustáleného skutkového stavu. Preto zneužitie práva, ktorému orgán verejnej moci pri realizácii rozhodovacej právomoci venuje pozornosť, nemôže byť predmetom dokazovania ako právny inštitút. Skutkový stav, ktorý je výsledkom dokazovania až následne po svojom ustálení môže byť právne vyhodnotený tak, že skutková podstata zneužitia práva bola naplnená.“* Preto ak sťažovateľka kriticky naznačuje, že zneužitie práva v jej daňovej kauze nebolo objektom dôkazných aktivít orgánov daňovej správy, nemožno tomuto aspektu jej kritiky priznať dôvodnosť. K záveru o zneužití práva zo strany sťažovateľky tak došlo po rozsiahlom dokazovaní zo strany správcu dane, ktoré vyčerpávajúcim spôsobom uviedol aj krajsky súd vo svojom odôvodnení, na ktoré kasačný súd odkazuje. Plnenia,

resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať len za zneužitie objektívneho daňového práva.

42. K zneužitiu daňového práva sa ťažiskovo vyslovil aj Súdny dvor (v tom čase Európsky súdny dvor) v známom rozsudku z 21. 02. 2006 vo veci *Halifax plc a ďalší proti Commissioners of Customs & Excise (C-255/02)*. Uviedol, že pre záver o zneužití práva je nevyhnutné, aby výsledkom dotknutých plnení napriek formálnemu použitiu podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami bolo získanie daňového zvýhodnenia, ktorého poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Okrem toho, zo všetkých objektívnych okolností musí vyplývať, že hlavným účelom dotknutých plnení je získanie daňového zvýhodnenia (bod 86).».

29. Z už citovaného vyplýva, že najvyšší súd sa s argumentáciou sťažovateľky súvisiacou s namietaným nepreukázaním zneužitia práva v jej daňovej kauze vysporiadal a vysvetlil, ako dospel k záveru o jej nedôvodnosti, pričom jasne a zrozumiteľne definoval pojem zneužitia práva, citujúc rozhodnutie ústavného súdu (III. ÚS 357/2016 zo 7. júna 2016), i s poukazom na postoj Súdneho dvora Európskej únie k tejto otázke.

30. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že pri skúmaní opodstatnenosti námietky sťažovateľky týkajúcej sa nedodržania lehoty jedného roka na vykonanie daňovej kontroly vychádzal kasačný súd z administratívneho spisu, pričom uviedol, že „... správca dane oznámil rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly, ktorá sa začala dňa 03. 07. 2012 prerušenie konania, a to odo dňa 02. 07. 2013 do obdržania výsledkov zaslaných v žiadosti o MVI, pričom konkrétne uviedol, že poslednú odpoveď obdržal dňa 01. 04. 2014, pričom s touto skutočnosťou oboznámil písomne sťažovateľku a o doručení tejto informácie svedčí mail zo dňa 01. 04. 2014 ohľadom žiadosti na spoločnosť [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] Správca dane ďalej poukázal na presné dátumy doručeniu odpovedí na žiadosti o MVI týkajúcich sa odberateľov [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], ktorá bola doručená dňa 25. 10. 2013, odberateľ'a [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], ktorá bola doručená dňa 13. 11. 2013 a odpoveď týkajúca sa odberateľ'a [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], ktorá bola doručená dňa 01. 04. 2014. Na základe uvedených

skutočnosti je zrejmé, že rozhodnutím zo dňa 03. 04. 2014 bol znovu prerušený výkon daňovej kontroly, a to dňom 03. 04. 2014 podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu zaslania žiadosti o MVI z 24. 05. 2013 týkajúcej sa odberateľa [REDAKOVANÉ]. Deň prerušeniu daňovej kontroly správca dane opätovne určil v súlade s § 61 ods. 3 Daňového poriadku a žiadosť o MVI zo dňa 24. 05. 2013 na preverenie skutočnosti u daňového subjektu [REDAKOVANÉ], nebola súčasťou predchádzajúceho rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, a preto správca dane odpoveď na túto žiadosť neobdržal do 03. 04. 2014, a preto daňovú kontrolu opätovne prerušil. Presný dátum doručenia odpovede na žiadosť zo dňa 24. 05. 2013 vo veci daňového subjektu [REDAKOVANÉ] je 23. 04. 2014, ktorým dňom pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, čo správca dane sťažovateľke písomne oznámi listom zo dňa 30. 04. 2014. Správca dane uviedol aj správny výpočet dní výkonu predmetnej daňovej kontroly, ktorá sa začala 23. 07. 2012, prerušenie daňovej kontroly zo dňa 02. 07. 2013, pokračovanie daňovej kontroly 01. 04. 2014 a následne prerušenie daňovej kontroly 03. 04. 2014, pričom ďalšie pokračovanie daňovej kontroly nasledovalo 23. 04. 2014. Rozsah vykonanej daňovej kontroly tak predstavoval 362 dní, čo je v súlade s ustanovením § 46 ods. 10 Daňového poriadku, a teda lehota na vykonanie daňovej kontroly, ktorá je najviac jeden rok odo dňa jej začatia, bola dodržaná. Navyše kasačný súd k veci dodáva, že sťažovateľka si mylne zamieňa dátum doručenia odpovede s dátumom odoslania odpovede týkajúcich sa MVI.“

31. Z už citovaného vyplýva, že kasačný súd pri posudzovaní námietky sťažovateľky, že daňová kontrola u nej trvala viac ako jeden rok, vychádzal z administratívneho spisu, pričom podrobne uviedol, kedy daňová kontrola začala, odôvodnil periódy jej prerušenia, ako i jej rozsah. V tejto súvislosti ústavný súd zdôrazňuje, že jeho úlohou nie je skúmať, či v konaní pred všeobecným súdom bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách.

32. Do sféry pôsobnosti všeobecných súdov môže ústavný súd zasiahnuť len vtedy, ak by ich konanie alebo rozhodovanie bolo zjavne nedôvodné alebo arbitrárne. Po preskúmaní napadnutého rozsudku kasačného súdu ako celku, s prihliadnutím na citované časti jeho odôvodnenia ústavný súd konštatuje, že najvyšší súd zrozumiteľným a jednoznačným spôsobom uviedol dôvody, prečo kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol. Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd náležite vysporiadal s argumentáciou sťažovateľky uvedenou v kasačnej sťažnosti, citoval zákonné ustanovenia, ktoré adekvátne aplikoval a z ktorých vyvodil svoje právne závery. Odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za nedostatočné či arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska za neospravedliteľné a neudržateľné, majúce za následok porušenie niektorého základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02 atď.).

33. Z uvedeného vyplýva, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a označenými základnými právami podľa ústavy a právom podľa dohovoru, ktorých porušenie sťažovateľka namieta, neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by ústavný súd po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o ich porušení. Ústavný súd preto pri predbežnom prerokovaní odmietol ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

34. Vzhľadom na skutočnosť, že ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, bolo už bez právneho významu, aby ústavný súd rozhodoval o ďalších návrhoch sťažovateľky.

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

V Košiciach 11. marca 2020

Luboš Szigeti
predseda senátu