

SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 155/2015-13

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 28. apríla 2015 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti MANIPUL, s. r. o., K výstavisku 15, Trenčín, zastúpenej advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Advokátska kancelária, Horná 27, Banská Bystrica, vo veci namietaného porušenia základných práv zaručených v čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 12/2013 a jeho rozsudkom z 26. februára 2014 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti MANIPUL, s. r. o., o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 27. mája 2014 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti MANIPUL, s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namietala porušenie základných práv zaručených v čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 12/2013 a jeho rozsudkom z 26. februára 2014.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu na daň z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2008, na základe ktorej bol správcom dane vydaný dodatočný platobný výmer č. 645/230/14601/10/Ksi z 26. februára 2010, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 v tom čase platného a účinného zákona 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“) sťažovateľke vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 70 132,11 €. Proti tomuto výmeru podala sťažovateľka odvolanie, na základe ktorého Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím č. I/226/11829-9129/2011/990565-r z 26. januára 2011 zrušilo napadnutý dodatočný platobný výmer správcu dane z dôvodu nedostatočného zistenia skutkového stavu a procesného pochybenia (upretie práva na vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole) a vec mu vrátilo na ďalšie konanie. Správca dane po doplnení dokazovania a odstránení vytýkaného procesného pochybenia vydal 15. júla 2011 dodatočný platobný výmer č. 645/230/71716/11/Ksi, ktorým opäť vyrubil sťažovateľke rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2008 v sume 70 132,11 €. O odvolaní sťažovateľky proti tomuto rozhodnutiu správcu dane finančné riaditeľstvo rozhodlo tak, že dodatočný platobný výmer z 15. júla 2011 rozhodnutím č. 1040508/22653-140135/2012/5290-r z 20. januára 2012 potvrdilo.

Sťažovateľka sa následne žalobou podanou Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) domáhala zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva z 20. januára 2012 z dôvodu jeho nezákonnosti, avšak krajský súd rozsudkom č. k. 13 S 54/2012-71 z 21. novembra 2012 žalobu sťažovateľky podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku zamietol. Toto rozhodnutie krajského súdu najvyšší súd napadnutým rozsudkom sp. zn. 6 Sžf 12/2013 z 26. februára 2014 na základe odvolania sťažovateľky potvrdil.

Podľa názoru sťažovateľky najvyšší súd týmto rozhodnutím porušil jej základné práva zaručené v čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy, ako aj právo zaručené v čl. 6 ods. 1 dohovoru, a to z týchto dôvodov:

„... proti rozsudku krajského súdu sme namietali, že správca dane vydal rozhodnutie po uplynutí zákonnej lehoty podľa § 44 ods. 6 písm. b bod 1) zák. č. 511/1992 Zb., v dôsledku čoho tento nezákonný postup mal za následok vydanie nezákonného rozhodnutia... Najvyšší súd v súvislosti s touto námietkou dospel k záveru, že je nedôvodná, čo odôvodnil tým, že správca dane konal pri zrušení pôvodného rozhodnutia na základe iného skutkového stavu, na základe ktorého sa potom na vydanie rozhodnutia nevzťahovala lehota podľa § 44 ods. 6 písm. b bod 1) zák. č. 511/1992 Zb., ale lehota stanovená v § 30a uvedeného zákona, z čoho vyvodil, že správca dane nekonal v rozpore so zákonom.

V tejto časti je rozsudok najvyššieho súdu arbitrárny, nepreskúmateľný a zmätočný.“

Sťažovateľka najvyššiemu súdu vytýka, že v odôvodnení rozhodnutia neuviedol žiadnu konkrétnu právnu normu, na základe ktorej dospel k názoru, že lehota na vydanie rozhodnutia upravená v § 44 ods. 6 písm. b) bode 1 zákona o správe daní je v danom prípade nahradená lehotami uvedenými v § 30a zákona o správe daní. Sťažovateľka je presvedčená, že takéto ustanovenie najvyšší súd ani uviesť nemohol, *„pretože neexistuje, čo preukazujeme tým, že dodatočne vyrubiť daň možno len vo vyrubovacom konaní podľa § 44 zákona, a z tohto ustanovenia nemožno vyňať ustanovenie týkajúce sa lehoty a zmeniť ho iným, pretože platná právna úprava to nedovoľuje. Postup akceptovaný najvyšším súdom je teda v rozpore s ust. čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, čím ide o svojvôľu, ktorá predstavuje jeden zo základných prejavov nezákonnosti. Táto nezákonnosť, t. j. vydanie rozhodnutia po zákonnej lehote, vyvoláva nezákonnosť i ďalších po tomto úkone nasledujúcich úkonov daňových orgánov.“*

V ďalšom sťažovateľka tvrdí, že *„Namietali sme a namietame, že... neboli dodržané ani lehoty podľa § 30a ods. 1, 2, pretože nadriadený orgán správcovi dane predĺžil lehotu na vydanie rozhodnutia z dôvodu vykonávania dokazovania, pričom zákon pripúšťa predĺženie lehoty podľa § 30a ods. 2 tretia alinea len v osobitne zložitých prípadoch. Zákon*

teda taxatívne stanovil dôvod predĺženia lehoty. V tomto prípade však tento dôvod na predĺženie lehoty nebol, ale bola lehota predĺžená z iného než zákonného dôvodu. Namietame a namietali sme, že toto predĺženie je nezákonné, pričom najvyšší súd sa podstatou tejto námietky v dôvodoch vôbec nezaoberal. Snažil sa zdôvodniť odpoveď na túto námietku len formálne inými skutočnosťami, a to tým, že nadriadený orgán môže predĺžiť lehotu a predĺženie lehoty nám bolo správcom dane oznámené. My sme však tieto skutočnosti vôbec nenamietali. Inak povedané, my sme namietali inú skutočnosť, než skutočnosti, ktoré boli predmetom dôvodov napadnutého rozhodnutia.

V tejto súvislosti je teda rozhodnutie nepreskúmateľné pre neexistenciu dôvodov.“.

Sťažovateľka taktiež v konaní pred všeobecnými súdmi namietala „nezákonnosť postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania v daňovej kontrole, čo najvyšší súd tiež odôvodnil len formálne všeobecnými frázami bez toho, aby sa zaoberal podstatou našej námietky, a to zákonom určeného postupu správu dane...“.

Nezákonnosť postupu správcu dane sťažovateľka videla v tom, že jej správca dane „neoznámil svoje pochybnosti a ich dôvody“, a tým „fakticky znemožnil splniť si našu preukaznú povinnosť, pretože sme nevedeli, aké má správca dane pochybnosti. Vyzýval nás len na predloženie dôkazov, pričom objektívne vedel, že iné dôkazy neexistujú a následne vyvodil záver, že sme nepreukázali uskutočnenie plnenia podľa mandátnej zmluvy.

V tejto súvislosti sme poukázali na preukázanie opodstatnenosti nášho tvrdenia na názor Najvyššieho súdu SR v podobnej veci, uvedený v rozsudku č. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011. Najvyšší súd v dôvodoch tento argument neakceptoval s poukazom na to, že súčasťou nami predloženej faktúry nebol súpis vykonaných prác. Takéto dôvody sú absurdné, pretože podstata veci spočíva v tom, že sme sa snažili preukázať, že dôkazné bremeno nebolo v tejto súvislosti na nás, ale na žalovanom. Podstata našej námietky spočívala v tom, že pri odvolaní sa na právny názor najvyššieho súdu v označenom rozsudku vyjadril princíp presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane. Nemôže byť teda argumentom vyvracajúcim naše tvrdenie, že prílohou faktúry nebol rozpis prác a výkonov, pretože v posudzovanom prípade uvedeného rozsudku

najvyššieho súdu išlo o stavebné práce a v našom prípade išlo o konzultačnú a poradenskú činnosť.“

Sťažovateľka doplnila, že „predmetné obchody, ktoré sme robili, sú obchodmi špeciálneho druhu, ktoré podliehajú špeciálnym bezpečnostným režimom... Všetky činnosti v súvislosti s týmito obchodmi... sa vykonávajú pod aktívnym dohľadom špeciálnych bezpečnostných štátnych orgánov, takže akákoľvek pochybnosť o realizácii týchto obchodov by vyvolala zásah týchto orgánov.“. Tým chcela sťažovateľka zdôrazniť, že „pochybnosti daňových orgánov i najvyššieho súdu sú za týchto okolností zjavne svojvoľné“.

Vzhľadom na uvedené sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie nálezom takto rozhodol:

„1. Základné práv spoločnosti MANIPUL s. r. o., Trenčín na súdnu ochranu a spravodlivý súdny proces podľa čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru konaním a rozsudkom Najvyššieho súdu SR pod č. k. 6 Sžf/12/2013 z 26. februára 2014 bolo porušené.

2. Ústavný súd SR zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 6 Sžf/12/2013 z 26. februára 2014.

3. Najvyšší súd SR je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy konania 167,78 €.. a zaplatiť ich advokátovi do 3 dní od doručenia rozhodnutia...“

II.

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

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.

Podľa čl. 127 ods. 2 ústavy ak ústavný súd vyhovie sťažnosti, svojím rozhodnutím vysloví, že právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom boli porušené práva alebo slobody podľa odseku 1, a zruší také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah... Ústavný súd môže zároveň vec vrátiť na ďalšie konanie...

Podľa čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon.

Podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. Skúma pritom tak všeobecné, ako aj osobitné náležitosti návrhu (sťažnosti) podľa ustanovenia § 49 až 56 zákona o ústavnom súde vrátane okolností, ktoré by mohli byť dôvodom na jeho odmietnutie.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Zjavne neopodstatneným návrhom je návrh, ktorým sa namieta taký postup orgánu verejnej moci, ktorým nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom tohto orgánu a základným právom, porušenie ktorého sa namieta, ako aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval označené základné právo, pretože uvedená situácia alebo

stav takú možnosť reálne nepripúšťajú (napr. II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 288/05, II. ÚS 298/06).

Predmetom sťažnosti je tvrdenie sťažovateľky o porušení jej základných práv zaručených v čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy a práva zaručeného v čl. 6 ods. 1 dohovoru postupom najvyššieho súdu v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 12/2013 a jeho rozsudkom z 26. februára 2014, ktorým potvrdil rozhodnutie krajského súdu

. k. 13 S 54/2012-71 z 21. novembra 2012 a ktorého závery sťažovateľka považuje za arbitrárne, nepreskúmateľné a zmätočné z dôvodu nesprávneho výkladu a aplikácie zákonných ustanovení vzťahujúcich sa na jej vec. Predovšetkým sa podľa jej presvedčenia najvyšší súd nesprávne vysporiadal s námietkou vydania rozhodnutia správcom dane po uplynutí zákonnej lehoty uvedenej v § 44 ods. 6 zákona o správe daní, ako aj s namietanou nezákonnosťou vykonania dokazovania v rámci vykonanej daňovej kontroly.

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.

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

Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prieťahov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Verejnosť možno vylúčiť len v prípadoch ustanovených zákonom.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru má každý právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

V súlade so svojou judikatúrou ústavný súd predovšetkým podotýka, že obsahom základného práva zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy a práva zaručeného v čl. 6 ods. 1 dohovoru sú obdobné záruky, že vec bude spravodlivo prerokovaná nezávislým a nestranným súdom postupom ustanoveným zákonom. Z uvedeného dôvodu v týchto právach nemožno vidieť podstatnú odlišnosť (II. ÚS 27/07).

Ústavný súd vzhľadom na svoju doterajšiu judikatúru považuje za potrebné tiež pripomenúť, že nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol 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. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyведенé závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlniteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (mutatis mutandis I. ÚS 13/00).

Krajský súd v odôvodnení rozsudku č. k. 13 S 54/2012-71 z 21. novembra 2012 k podstatnej námietke sťažovateľky (nesúhlas s uplatnením lehoty uvedenej v § 30a zákona o správe daní pri vydávaní dodatočného platobného výmeru správcom dane namiesto lehoty uvedenej v § 44 ods. 6 zákona o správe daní) uviedol:

„Daňová kontrola bola v prejednávanej veci skončená dňa 19. februára 2010 prejednaním Protokolu o výsledkoch zistenia z daňovej kontroly. Správca dane... vydal dňa 26. februára 2010 dodatočný platobný výmer, t. j. k jeho vydaniu došlo do 15 dní od skončenia daňovej kontroly. Po zrušení dodatočného platobného výmeru nastala iná skutková ako aj právna situácia. Je potrebné zdôrazniť, že odvolací orgán nenariadil

správca dane vykonať opakovanú daňovú kontrolu. Zákon neukladá správca dane povinnosť vo veci rozhodnúť v lehote 15 dní od zrušenia jeho predchádzajúceho rozhodnutia odvolacím orgánom, pretože v súlade s jeho názorom bol povinný doplniť dokazovanie za účelom úplného zistenia skutkového stavu a súčasne bol povinný odstrániť procesné pochybenia. Až po vykonaní všetkých týchto úkonov mohol vo veci rozhodnúť, a to vo všeobecnej lehote podľa § 30a zákona o správe daní a poplatkov. Z uvedených dôvodov mal správca dane právomoc rozhodnúť a vydať dodatočný platobný výmer dňa 15. júla 2011, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie rok 2008 rozdiel dane z príjmov právnických osôb, a teda nejde o nulitný právny úkon. Tento názor nie je v rozpore s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010, na ktorý žalobca v žalobe poukázal a ktorým bolo rozhodované o zákonných lehotách, ktorými je správca dane viazaný.“

Najvyšší súd sa s týmto záverom krajského súdu v napadnutom rozsudku sp. zn. 6 Sžf 12/2013 z 26. februára 2014 stotožnil a v jeho odôvodnení doplnil tieto relevantné skutočnosti:

„Najvyšší súd... po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu v rozsahu a dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu, vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich zo spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého bol aj administratívny spis žalovaného správneho orgánu, sa plne stotožnil s argumentáciou krajského súdu o zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, považujúc ju za správnu. Odvolací súd zhodne ako prvostupňový súd konštatuje, že v danom prípade bol zistený skutkový stav v dostatočnom rozsahu, z ktorého nepochybne vyplynul záver o nepreukázaní daňovým subjektom uplatnených nákladov..., keďže v rámci dokazovania správnym orgánom sa nepreukázali tvrdenia daňového subjektu – žalobcu...“

V predmetnej veci považoval odvolací súd za správny záver krajského súdu o tom, že správca dane mal právomoc po vykonaní všetkých úkonov... rozhodnúť a vydať dodatočný platobný výmer... 15. júla 2011, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie rok 2008 rozdiel dane z príjmov právnických osôb. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane listom..., ktorý bol žalobcovi doručený dňa 20. 6. 2011, oboznámil daňový subjekt so zisteniami... s tým, že daňový subjekt má právo sa k zisteným

skutočnosťami vyjadriť v lehote do 8 dní... Žalobca sa nevyjadril. Následne bol vo vyrubovacom konaní dňa 15. júla 2011 vydaný podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. dodatočný platobný výmer... V záhlaví uvedený odkaz na ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. ustanovuje formu rozhodnutia, ktorou je správca dane povinný rozhodnúť o daňovej povinnosti daňového subjektu. Z uvedeného je teda zrejmé, že správca dane rozhodol poukazom na ust. § 30a zákona o správe daní v zákonnej lehote, potom ako doplnil dokazovanie na základe právne záväzného názoru žalovaného vyjadrenom v jeho zrušujúcom rozhodnutí.

Pokiaľ žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného o predĺžení lehoty treba považovať za nulité, odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj z obsahu administratívneho spisu, ktorého súčasťou je aj prvostupňový spis, nevyplýva, že by v predmetnej veci bolo vôbec rozhodnutie o predĺžení lehoty vydané, t. j., že by žalovaný lehotu predlžoval. Uvedené podporuje aj vyjadrenie žalovaného (ako k žalobe, tak aj k odvolaniu žalobcu), že v žalobou napadnutom rozhodnutí... zo dňa 20. januára 2012 nespomína žiadnu informáciu o predĺžení lehoty ani o upovedomení žalobcu o predĺžení lehoty. Za tohto stavu námietku žalobcu o nulite rozhodnutia o predĺžení lehoty odvolací súd vyhodnotil ako bezpredmetnú. Ak prvostupňový súd na túto námietku - nemajúcu oporu v napadnutom rozhodnutí žalovaného a ani v postupe správnych orgánov - nereagoval, nemohlo dôjsť k ukráteniu žalobcu na jeho právach.

Odvolací súd sa nemohol stotožniť s argumentáciou žalobcu, že prvostupňový rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, pretože z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že prvostupňový súd sa náležite vypořiadal so zásadnými žalobnými námietkami, keď v rámci svojej prieskumnej činnosti zameral svoju pozornosť na otázky, či správca dane a následne žalovaný si pre vydanie rozhodnutia zadovážili dostatok relevantných skutkových okolností v súčinnosti s daňovým subjektom, či skutkové okolnosti správne právne posúdili a vyvodili z nich správny právny záver, ako aj či náležite svoj právny záver zdôvodnili v odôvodnení rozhodnutia.

Odvolací súd sa nestotožnil ani s argumentáciou žalobcu, že správca dane porušil jeho základné právo na úzku spoluprácu a súčinnosť podľa § 2 ods. 8 a tým i § 2 ods. 1 v spojení s § 15 ods. 16 a § 41 zákona č. 511/1992 Zb. keď v daňovej kontrole postupoval

bez toho, aby mu oznámil vo výzve jeho pochybnosti a dôvody týchto pochybností, čím mu neumožnil tieto pochybnosti odstrániť, ale naopak svojvoľne bez akejkoľvek príčinnej súvislosti vykonával toto dokazovanie. Zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobcovi bolo doručené oznámenie o začatí daňovej kontroly, boli mu doručené viaceré výzvy správcu dane postupom podľa § 41 zákona o správe daní na predloženie dokladov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia, správca dane vykonal ústne pojednávania, o ktorých spísal zápisnicu, z ktorých vyplýva, že žalobcu oboznamoval o všetkých úkonoch, o vykonanom dokazovaní a výsledkoch z nich preukázaných, pričom súčasne žalobca na týchto pojednávaniach mal právo sa k všetkým zisteniam správcu dane vyjadriť. Vzhľadom k uvedenému je z administratívneho spisu preukázané, že žalobca v danom prípade vedel, čo bolo predmetom daňovej kontroly, ako aj mal vedomosť o tom, na ktorú skutočnosť v rámci vykonávaného dokazovania správca dane zameriava svoju pozornosť - na preukázanie relevantných dôkazov, že deklarované služby boli naozaj poskytnuté a tiež na preukázanie vecnej súvislosti týchto služieb s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov (§ 2 písm. i/, § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov). Žalobca o svojich právach a povinnostiach bol v rámci daňovej kontroly riadne správcom dane poučený, a preto jeho tvrdenie, že správca dane vo výzve nikdy neuviedol, aké sú jeho pochybnosti a aké sú dôvody jeho pochybností, čím v podstate žalobca nevedel až do prerokovania protokolu, aké sú dôvody pochybnosti správcu dane, sa odvolaciu súdu prinajmenšom javia ako účelové a to aj vzhľadom na to, že žalobca bol v daňovom konaní zastúpený kvalifikovaným zástupcom - advokátom.

Odvolací súd sa taktiež nestotožnil s argumentáciou žalobcu pokiaľ vytýkal krajskému súdu, že pri posudzovaní hodnotenia dôkazov daňovými orgánmi ako aj hodnotenia dôkazného bremena nepostupoval v súlade so zákonom, ale stotožnil sa so záverom žalovaného. Aj podľa názoru odvolacieho súdu z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a pre prijatie svojho právneho záveru si zadovážil dostatok podkladov, pričom postupoval v súčinnosti sa daňovým subjektom.

V danej súvislosti odvolací súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno bolo na daňovom subjekte - žalobcovi - ktorý mal zákonom uloženú povinnosť preukázať skutočnosť, ktoré

mali vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré bol povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Pokiaľ žalobca v súvislosti s prenesením dôkazného bremena poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, odvolací súd nemohol súhlasiť s jeho argumentáciou, pretože názor najvyššieho súdu vyslovený v uvedenom prípade vychádzal z iných skutkových okolností. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3 Sžf/1/2011 vyslovil názor, v zmysle ktorého daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočnosti, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane.

Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť postupu správca dane v daňovej kontrole i v následných konaniach, spočívajúcu i v tom, že do celého konania zasahoval nadriadený orgán bez toho, aby na takéto konanie mal zákonné povolenie, poukazom na článok 2 ods. 2 Ústavy SR a § 2 ods. 1 zákona č. 511/1990 Zb., čím spochybňoval objektivitu celého odvolacieho konania, odvolací súd nesúhlasil ani s touto jeho argumentáciou. Z obsahu listu Daňového riaditeľstva SR zo dňa 3. decembra 2009 ako odpovede na list správca dane... zo dňa 20. novembra 2009, na ktorý list žalobca v námietke poukázal, vyplýva, že Daňové riaditeľstvo SR správcovi dane zaslalo metodické usmernenie k problematike mandátnej činnosti v zmysle zákonnej úpravy Obchodného zákonníka. Z obsahu uvedeného listu, ktorý žalobca považoval za zásah do rozhodovacej činnosti správca dane nijak nevyplýva, že by Daňové riaditeľstvo SR zasahovalo do konania a rozhodovania správca dane v danom prípade. Do právomoci Daňového riaditeľstva SR okrem rozhodovania o odvolaniach daňových subjektov proti rozhodnutiam správca dane v rámci dvojinstančného daňového konania patrí aj riadiaca a kontrolná činnosť daňových úradov, a preto namietané metodické usmernenie nie je možné v danom prípade považovať za zásah Daňového riaditeľstva SR do rozhodovacej právomoci správca dane, majúci za následok spochybnenie objektivitu celého odvolacieho konania...

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správca dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmvanej veci žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nepreložil dôkazy preukazujúce, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] poskytla deklarované služby na základe vystavených dokladov a ani to, že sa jednalo o náklady na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu v zmysle § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov. Za tohto stavu vo veci aj podľa názoru odvolacieho súdu faktúru od dodávateľa [REDAKOVANÉ] nebolo možné považovať za daňový náklad podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, a preto správca dane v súlade so zákonom žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za obdobie roku 2008 v sume 70.132,11 €.

Z uvedených dôvodov odvolací súd považoval záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane za zdaňovacie obdobie roku 2008 vyrubili rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v uvedenej sume, za správny.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2 O. s. p.“.

Ústavný súd po oboznámení sa s obsahom odôvodnenia napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu v spojení s citovaným odôvodnením rozsudku krajského súdu vrátane sťažovateľkou prezentovaných nosných úvah konštatuje, že oba konajúce všeobecné súdy postupovali v medziach svojej právomoci, keď príslušné ustanovenia podstatné pre posúdenie veci interpretovali a aplikovali v súlade so základným právom sťažovateľky na súdnu ochranu. Úvahy najvyššieho súdu vychádzajú z konkrétnych faktov, sú logické, a preto aj celkom legitímne, právne akceptovateľné a ústavne konformné. Vzhľadom na aplikáciu príslušných na vec sa vzťahujúcich zákonných ustanovení je napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu aj náležite odôvodnené. Najvyšší súd vo svojom napadnutom rozhodnutí primerane rozumným a v okolnostiach veci postačujúcim spôsobom reflektoval

na sťažovateľkou vznesené tvrdenia a ňou uvedené pochybenia, ku ktorým v primerane podrobnej svojej argumentácii zdôvodnil aj svoje úvahy.

Pokiaľ ide o námietky sťažovateľky týkajúce sa toho, že všeobecné súdy konali v rozpore s právom na spravodlivý proces, keď akceptovali postup správcu dane pri posúdení lehoty na dodatočné vyrubenie dane podľa § 30a zákona o správe daní, ústavný súd ich považuje za účelové.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona o správe daní ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Sťažovateľka je presvedčená, že v jej veci bola použiteľnou zákonná lehota na vydanie rozhodnutia uvedená v ustanovení § 44 ods. 6 zákona o správe daní, a nie všeobecná lehota ustanovená § 30a zákona o správe daní.

Podľa názoru ústavného súdu právne úkony správcu dane je potrebné vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly. Doručenie rozhodnutia daňového riaditeľstva, ktorým bol zrušený správcom dane vydaný dodatočný platobný výmer, nemožno považovať za skutočnosť, ktorou sa končí daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, a z toho dôvodu ústavný súd nepovažuje názor najvyššieho súdu (v spojení s názorom krajského súdu) o tom, že správny orgán rozhodoval na základe iného skutkového a právneho stavu, aký predpokladá ustanovenie § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona o správe daní, za arbitrárny alebo nepreskúmateľný. Za stavu, keď zákon danú situáciu neupravuje, je interpretácia a aplikácia príslušných ustanovení zákona o správe daní o lehotách v rámci daňového konania všeobecnými súdmi ústavne akceptovateľná, nepopierajúca ich základný účel a význam.

Podľa názoru ústavného súdu citovaná argumentácia najvyššieho súdu, ktorý sa stotožnil s názorom krajského súdu, je dostatočná a presvedčivá a nie je v rozpore so závermi uvedenými v judikáte ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, tak ako to tvrdila sťažovateľka. Niet teda ani dôvodu na to, aby ústavný súd do veci zasiahol. Na tomto závere nemôže zmeniť ani okolnosť, že sťažovateľka má na celú vec odlišný názor a s napadnutým rozsudkom nesúhlasí. Táto okolnosť totiž sama osebe nemôže spôsobiť porušenie označených práv sťažovateľky.

Ústavný súd napriek tomu, že neprijal názor sťažovateľky na posúdenie lehoty na vydanie platobného výmeru, k veci ešte dodáva, že lehota na vydanie dodatočného platobného výmeru uvedená v § 44 ods. 6 zákona o správe daní je lehotou, v rámci ktorej má byť vydané príslušné rozhodnutie, a má preto charakter poriadkovej lehoty. Jej nedodržanie zákon nesankcionuje. Nedodržanie týchto lehôt nepredstavuje takú procesnú vadu, v dôsledku ktorej by mohlo zaniknúť právo na vyrubenie dane správcom dane.

Za rovnako ústavne konformné považoval ústavný súd odôvodnenie najvyššieho súdu týkajúce sa aj ostatných sťažovateľkou namietaných otázok, a to najmä ňou spochybňovanú dostatočnosť zistenia skutkového stavu veci a s tým súvisiacu povinnosť preukazovania rozhodujúcich skutočností správcom dane (t. j. tvrdenie sťažovateľky o prenesení dôkazného bremena na správcu dane), namietanú nulitosť predĺženia lehoty na vydanie rozhodnutia nadriadeným orgánom správcu dane (ku ktorému v administratívnom konaní ani nedošlo), ako aj tvrdený nezákonný zásah finančného riaditeľstva do postupu správcu dane. Ku všetkým uvedeným tvrdeniam sťažovateľky sa najvyšší súd dostatočne jasne a zrozumiteľne vyjadril bez toho, aby jeho závery (ktorých zopakovanie na tomto mieste ústavný súd považuje za zbytočné) boli v akomkoľvek rozpore s na vec aplikovanými právnymi predpismi, prípadne s ústavnoprávnymi princípmi.

Ak je sťažovateľka presvedčená, že najvyšší súd sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal so všetkými jej námietkami, ústavný súd v súlade so svojou konštantnou

judikatúrou dodáva, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka konania na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05).

Do práva na spravodlivé súdne konanie nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho názormi týkajúcimi sa navrhovania a hodnotenia dôkazov. Ústavný súd takisto judikoval (I. ÚS 67/06), že z princípu nezávislosti súdov podľa čl. 144 ods. 1 ústavy vyplýva tiež zásada voľného hodnotenia dôkazov. Pokiaľ všeobecné súdy rešpektujú uvedené ústavné garancie (teda najmä čl. 46 až čl. 50 ústavy), ústavný súd nie je oprávnený znovu „hodnotiť“ hodnotenie dôkazov všeobecnými súdmi, a to dokonca ani vtedy, keby sa s ich hodnotením sám nestotožňoval (napr. IV. ÚS 252/04).

Vzhľadom na uvedený záver ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je v súlade s limitmi základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, preto pri predbežnom prerokovaní odmietol sťažnosť sťažovateľky v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

Pokiaľ ide o namietané porušenie základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a základného práva podľa čl. 48 ods. 2 ústavy postupom najvyššieho súdu v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 12/2013 a jeho rozsudkom z 26. februára 2014, ústavný súd uvádza, že sťažovateľka síce v petite sťažnosti navrhla vysloviť porušenie týchto základných práv, ale dôvody ich porušenia v texte sťažnosti žiadnym spôsobom nešpecifikovala. Ústavný súd preto dospel k záveru, že ich porušenie spája s tvrdeným zásahom do jej základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie, ktoré však ústavný súd nezistil, preto sťažnosť sťažovateľky aj v tejto časti

namietaného porušenia základných práv zaručených v čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 2 ústavy vyhodnotil ako zjavne neopodstatnenú a z tohto dôvodu ju podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde odmietol.

Pretože sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 28. apríla 2015