



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 688/2022-19

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara (sudca spravodajca) a sudcov Jany Baricovej a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej advokátskou kanceláriou KASATKIN & PARTNERS s. r. o., Čajakova 13, Bratislava, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Alexander Kasatkin, LL.M., proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 5 Sžfk 26/2021 z 20. októbra 2021 a proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 44/2019 z 31. mája 2022 takto

### **r o z h o d o l :**

Ústavné sťažnosti **o d m i e t a .**

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

#### **Ústavné sťažnosti sťažovateľky a skutkový stav vecí**

1. Sťažovateľka sa ústavnými sťažnosťami doručenými ústavnému súdu 24. januára 2022 (Rvp 178/2022) a 9. septembra 2022 (Rvp 2086/2022) domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 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 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označenými v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje napadnuté rozsudky zrušiť a veci vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie.
2. Ústavný súd uznesením č. k. I. ÚS 638/2022-14 z 24. novembra 2022 veci vedené na ústavnom súde pod sp. zn. Rvp 178/2022 a sp. zn. Rvp 2086/2022 spojil na spoločné konanie, ktoré je ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 178/2022.
3. Z ústavných sťažností a napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu vyplýva, že uznesením Okresného súdu Banská Bystrica č. k. 2 K 3/2018 z 5. júna 2018 bol vyhlásený konkurz na majetok [REDACTED] (ďalej len „úpadca“), a zároveň bola sťažovateľka ustanovená do funkcie správcu v konkurznej veci úpadcu.

4. Úpadcovi bol zo strany správcu dane (Daňový úrad Trnava) za zdaňovacie obdobie november 2013 vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty, nepriznaný nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty a vyrubená daň z pridanej hodnoty (sp. zn. Rvp 178/2022) a za zdaňovacie obdobie január 2013 vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (sp. zn. Rvp 2086/2022). Dôvod spočíval v neuznaní odpočítania dane z pridanej hodnoty z faktúr dodávateľských spoločností za dodanie cukru a za sprostredkovanie prepravy tovaru. Tiež nebolo priznané oslobodenie od dane pri deklarovanom intrakomunitárnom dodaní tovaru do Maďarska.

5. Sťažovateľka sa všeobecnými správnyimi žalobami domáhala zrušenia rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane.

6. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkami č. k. 20 S 53/2019-194 zo 7. októbra 2020 (sp. zn. Rvp 178/2022) a č. k. 14 S 1/2017-159 zo 16. apríla 2018 (sp. zn. Rvp 2086/2022) správne žaloby sťažovateľky zamietol.

7. Sťažovateľka napadla označené rozsudky krajského súdu kasačnými sťažnosťami, ktoré najvyšší súd napadnutými rozsudkami zamietol.

## **II.**

### **Argumentácia sťažovateľky**

8. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach zhodne namieta:

a) trvanie daňovej kontroly prekročilo maximálnu povolenú lehotu pre jej výkon v dôsledku jej protiprávneho prerušenia, čo má za následok jej nezákonnosť, a tým aj nezákonnosť protokolu vyhotoveného z predmetnej kontroly, ktorý tak v zmysle § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) nebolo možné použiť ako dôkaz;

b) nedostatočné zistenie skutkového stavu a nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, keďže nebolo prihliadnuté na dôkazy svedčiacie v prospech sťažovateľky, ktoré preukazovali prepravu, skladovanie a existenciu tovaru (cukru);

c) v ústavnej sťažnosti sp. zn. Rvp 178/2022 navyše tvrdí, že došlo k porušeniu zásady rovnakého rozhodovania správcou dane, s čím sa najvyšší súd podľa sťažovateľky vôbec nevyrovnal, a

d) nebolo preukázané, že sťažovateľka sa údajných podvodných konaní úmyselne zúčastňovala, že by o nich vedela alebo že o nich mala vedieť. Najvyšší súd sa s uvedenou námietkou nevyrovnal, sťažovateľka nesúhlasí so záverom o jej údajnom umelom vsunutí do obchodovania medzi jej obchodných partnerov.

## **III.**

### **Predbežné prerokovanie ústavných sťažností**

9. Podstatou ústavných sťažností je namietané porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačných sťažností sťažovateľky.

10. V úvode ústavný súd konštatuje, že obdobné ústavné sťažnosti sťažovateľky podané proti rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) a najvyššieho správneho súdu o zamietnutí jej kasačných sťažností boli už predmetom konaní vedených pred ústavným súdom pod sp. zn. III. ÚS 148/2022, III. ÚS 392/2021, III. ÚS 702/2021 a I. ÚS 93/2022. Vo všetkých prípadoch ústavný súd sťažnosti odmietol ako zjavne neopodstatnené.

Ani v prejednávanych veciach sťažovateľky ústavný súd nevzhliadol dôvody na odklon od svojich skôr prezentovaných záverov, a preto na nich v tomto uznesení zotráva.

11. Ústavný súd považuje v rámci formulovania všeobecných východísk, ktoré tvoria ústavnoprávny základ jeho rozhodovania o ústavnej sťažnosti sťažovateľky, za potrebné zdôrazniť, že nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Z tohto postavenia vyplýva, že úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa zásadne obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (m. m. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05).

12. Vzhľadom na to, že napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu boli vydané v rámci správneho súdnictva, ústavný súd akcentuje potrebu zohľadňovať jeho špecifiká. Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách a 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, voči 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, III. ÚS 48/2019).

### **III.1. K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:**

13. Po oboznámení sa s obsahom namietaných rozsudkov je zrejmé, že sťažovateľka v ústavných sťažnostiach v zásade opakuje tie isté námietky a tvrdenia, aké uvádzala v správnych žalobách a následne aj v podaných kasačných sťažnostiach. Úlohou ústavného súdu preto bolo v rámci predbežného prerokovania ústavných sťažností posúdiť, či sa s týmito námietkami sťažovateľky najvyšší správny súd náležite vysporiadal a či konania pred ním neboli poznačené takou (kvalifikovanou) vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu.

14. Ústavný súd súčasne pripomína, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia tzv. jednoduchého (podústavného) práva sú primárne zverené správcovi dane, resp. správnym súdom v rámci prieskumu rozhodnutí orgánovej verejnej správy. Z ústavnoprávneho hľadiska môže byť posúdená len otázka, či skutkové zistenia majú dostatočnú a racionálnu základňu, či právne závery týchto orgánov verejnej moci nie sú s nimi v extrémnom nesúlade a či podaný výklad práva je ústavne konformný. Nič také však v prejednávanych veciach sťažovateľky zistené nebolo.

15. Najvyšší správny súd v bode 25 odôvodnenia napadnutého rozsudku č. k. 5 Sžfk 26/2021 z 20. októbra 2021 (sp. zn. Rvp 178/2022) v súlade s § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) poukázal na rozsudky, ktorými rozhodol o kasačných sťažnostiach sťažovateľky v obdobných veciach (sp. zn. 6Sžfk/16/2019, 6Sžfk/55/2019, 8Sžfk/3/2019, 4Sžfk/69/2019, 2Sžfk/39/2019 a 5Sžfk/7/2019), a následne odcitoval časť odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu

č. k. 6 Sžfk 16/2019 z 20. mája 2020. Tento rozsudok najvyššieho súdu bol predmetom prieskumu ústavného súdu v konaní vedenom pod sp. zn. III. ÚS 148/2022.

16. Ústavný súd v uznesení č. k. III. ÚS 148/2022-22 z 10. marca 2022 o odmietnutí ústavnej sťažnosti sťažovateľky z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti konštatoval, že rozsudok krajského súdu, ktorý bol napadnutý kasačnou sťažnosťou, bol podrobne a rozsiahlo odôvodnený, a preto je v súlade so základným právom sťažovateľky na súdnu ochranu, ak najvyšší súd v odôvodnení poukáže na argumentáciu krajského súdu, stotožní sa s ňou, prípadne ju doplní, eventuálne odkáže na svoje skoršie rozhodnutia v obdobnej veci v zmysle § 464 ods. 1 SSP, čo najvyšší súd aj urobil. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom súdov nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu. Preto napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nebol spôsobilý porušiť základné právo sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (body 23 a 24 uznesenia).

17. K námietke sťažovateľky, že najvyšší súd sa nevyrovnal s dôkazmi predloženými v kasačnej sťažnosti, ktoré mali poukazovať na porušenie zásady rovnakého rozhodovania správcu dane (konkrétne malo ísť o doklady v trestnom spise, ktoré mali preukazovať, že iná obchodná spoločnosť uskutočnila obchody s cukrom od rovnakého dodávateľa pre rovnakých odberateľov), ústavný súd uviedol, že najvyšší súd sa osobitne k tejto námietke nevyjadril, pričom základom jeho postupu bol e § 441 SSP, podľa ktorého v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti. Postup najvyššieho súdu, ktorý nereagoval na nové tvrdenia sťažovateľky, bol v súlade s aplikovateľnou procesnou normou, a preto nemohol viesť k porušeniu jej základných práv.

18. Najvyšší správny súd v bode 18 napadnutého rozsudku č. k. 8 Sžfk 44/2019 z 31. mája 2022 (sp. zn. Rvp 2086/2022) s odkazom na § 464 ods. 1 SSP odkázal na body 22 až 34 svojho rozsudku č. k. 5 Sžfk 3/2019 z 29. septembra 2021. O namietanom porušení práv sťažovateľky týmto rozsudkom najvyššieho správneho súdu rozhodol ústavný súd uznesením č. k. I. ÚS 93/2022-17 zo 17. februára 2022.

19. Ústavný súd v ňom konštatoval, že najvyšší správny súd sa náležitým spôsobom vysporiadal s tvrdením sťažovateľky o prekročení lehoty na výkon daňovej kontroly a z toho plynúcou námietkou nezákonne získaného dôkazu. Konajúci kasačný súd ústavne akceptovateľným spôsobom objasnil, z akých dôvodov považoval rozsudok krajského súdu za zákonný a vecne správny, pričom jeho právne závery nemožno hodnotiť ako také, ktoré by popierali zmysel a účel vo veci aplikovaných právnych noriem. Navyše, k záveru o ústavnej súladnosti výkladu § 61 Daňového poriadku, ktorý upravuje prerušenie daňového konania, už ústavný súd dospel v obdobných veciach sťažovateľky vedených pod sp. zn. III. ÚS 702/2021 a III. ÚS 392/2021, od ktorých sa ani po zohľadnení osobitostí skutkového stavu v tomto prípade nemá dôvod odchyliť.

20. Ústavný súd dodal, že správca dane môže prerušiť konanie na čas potrebný na zistenie skutočností potrebných na správne vymeranie dane. Prerušenie daňovej kontroly má za následok spočívanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, t. j. počas jednotlivých prerušení daňovej kontroly lehota na jej vykonanie neplynie, preto tieto časové úseky nemožno započítať do celkovej dĺžky trvania daňovej kontroly. Proces medzinárodnej výmeny informácií je nepochybne skutočnosťou, ktorú predpokladá hypotéza právnej normy upravujúca prerušenie daňového konania, resp. daňovej kontroly. V prípade medzinárodnej výmeny informácií je potrebné postupovať účelne a efektívne, t. j. požadovať taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou,

nezisťovať informácie opakovane, resp. zisťovať totožné informácie opakovaným dožiadáním či žiadať informácie po častiach (tzv. kúskovanie žiadosti) (porovnaj IV. ÚS 370/2020).

21. Ústavný súd ďalej upriamil pozornosť na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/20 [REDACTED] proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky z 30. septembra 2021, ktorý sa týka výkladu čl. 10 nariadenia Rady č. 904/2010. Súdny dvor konštatoval, že predmetné nariadenie, ktorého cieľom je prostredníctvom zavedenia spoločného systému spolupráce medzi členskými štátmi prispieť k zabezpečeniu správneho výmeru DPH, neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením. Zdaniteľná osoba sa preto nemôže odvolávať na uvedené nariadenie s cieľom napadnúť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa jej týka, z dôvodu neprimeranej dĺžky tohto prerušenia. Článok 10 nariadenia v spojení s jeho odôvodnením 25 sa má preto podľa Súdneho dvora vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dotedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.

22. Ústavný súd konštatoval, že mu neprislúcha prehodnocovať skutkové zistenia či dokonca vykonať iné hodnotenie dôkazov – svedeckých výpovedí uskutočnených v daňovom konaní, tak ako to požadovala sťažovateľka v ústavnej sťažnosti.

23. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že v prípade správcov dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Vo vzťahu k režimu DPH priamo zákon o DPH ustanovuje v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) podmienky, ktorých kumulatívne splnenie sa vyžaduje na vznik nároku na odpočet DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané, a to práve osobou uvedenou vo faktúre (obdobne II. ÚS 226/2021).

24. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím a je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov, a to tak, aby skutkový stav zistil čo najúplnejšie. Daňové konanie je ovládané zásadou voľného hodnotenia dôkazov a zásadou objektívnej pravdy. Zásada voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale správca dane je povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadnuť na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada objektívnej pravdy nepredstavuje povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dotedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu týkajúce sa ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností (pozri napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 30/2014, 6 Sžfk 30/2017, 2 Sžfk 39/2019).

25. Sumarizujúc uvedené závery z konaní vedených pod sp. zn. III. ÚS 148/2022 a I. ÚS 93/2022, a rešpektujúc § 464 ods. 1 SSP, ústavný súd konštatuje, že aj napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu možno považovať za logicky, zrozumiteľne a dostatočne odôvodnené, argumentačne konzistentné a presvedčivo reagujúce na všetky podstatné kasačné námietky

sťažovateľky. Vzhľadom na to, že niet žiadnej spojitosti medzi napadnutými rozsudkami a namietaným základným právom sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ústavný súd v tejto časti ústavné sťažnosti odmietol ako zjavne neopodstatnené podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“).

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

26. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach namieta taktiež porušenie jej práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

27. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives; porov. rozsudok vo veci Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, sťažnosť č. 73053/01, bod 45; rozsudok vo veci Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

28. Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky orgány verejnej správy neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle 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 a iní proti Holandsku z 8. 6. 1976), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru, a z tohto dôvodu odmietol ústavné sťažnosti aj v tejto časti ako zjavne neopodstatnené podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

29. Keďže ústavné sťažnosti boli odmietnuté ako celok, ústavný súd sa ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v tomto prípade nedošlo.

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

**V Košiciach 15. decembra 2022**

**Miloš Maďar**  
**predseda senátu**