



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 67/2022-22

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara a zo sudcov Miroslava Duriša (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa obchodnej spoločnosti **AFT, spol. s r. o.**, Breznica 207, IČO 36 474 673, zastúpenej advokátom JUDr. Ivom Babjakom, Sovietskych hrdinov 33, Svidník, proti uzneseniu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžk 11/2020 z 24. februára 2021 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. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 18. júna 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 36 ods. 1 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“) uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 6 Sžk 11/2020 z 24. februára 2021 (ďalej len „napadnuté uznesenie“). Sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd zrušil napadnuté uznesenie najvyššieho súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a k nej pripojených príloh vyplýva nasledujúci stav veci:

Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 100183343/2017 z 31. januára 2017 vyrobil sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 50 062,21 eur. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) na základe odvolania sťažovateľa rozhodnutím č. 101967201/2017 zo 14. septembra 2017 zrušilo toto rozhodnutie správcu dane z 31. januára 2017 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu procesného nedostatku. Správca dane po odstránení vytykaných väd opätovne rozhodol vo veci rozhodnutím č. 100908092/2018

z 9. mája 2018, ktorým vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 50 062,21 eur. Finančné riaditeľstvo na základe odvolania sťažovateľa rozhodnutím č. 101744363/2018 zo 6. septembra 2018 rozhodnutie Daňového úradu Prešov zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom v uvedenom rozhodnutí konštatovalo, že správca dane neukončil daňovú kontrolu v zákonnej 6-mesačnej lehote podľa § 15 ods. 17 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „starý daňový poriadok“) a predĺženú lehotu na vykonanie daňovej kontroly do 2. septembra 2009 nedodrжал, preto zastával názor, že správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, následkom čoho protokol nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Následne Daňový úrad Prešov rozhodnutím č. 102133308/2018 z 26. októbra 2018 zastavil konanie podľa § 62 ods. 1 písm. h) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „nový daňový poriadok“) vo veci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 z dôvodu, že odpadol dôvod daňového konania. Uvedená daňová kontrola prebiehala na účely zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane na základe žalobcom podaného daňového priznania z 27. marca 2008. Na základe sťažovateľom podaného dodatočného daňového priznania správca dane oznámil sťažovateľovi začatie daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 opätovne podľa § 44 ods. 4 písm. a) nového daňového poriadku, a to oznámením č. 101654866/2019 z 8. júla 2019. Deň začatia daňovej kontroly bol stanovený na 5. august 2019. Správca dane spísal o začatí daňovej kontroly úradný záznam č. 101881273/2019, keďže sa sťažovateľ v deň začatia daňovej kontroly na daňový úrad nedostavil. Výzvou č. 101952092/2019 z 15. augusta 2019 vyzval správca dane sťažovateľa na predloženie dokladov. Sťažovateľ ale vo vyjadrení z 30. augusta 2019 uviedol, že kontrolu vykonávanú opätovne považuje za nezákonnú a že podal žalobu o ochranu proti inému zásahu verejnej správy. Správca dane oznámením č. 102223067/2019 z 23. septembra 2019 oznámil sťažovateľovi, že nevykonáva kontrolu opätovne podľa § 44 ods. 4 písm. c) nového daňového poriadku, ale podľa § 44 ods. 4 písm. a) tohto zákona. Z dôvodu, že sťažovateľ k výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne daňové a účtovné doklady preukazujúce tvrdenia v podanom dodatočnom daňovom priznaní, správca dane spísal úradný záznam č. 102225705/2019 z 24. septembra 2019 o prechode z výkonu opätovnej daňovej kontroly do procesu určovania dane podľa pomôcok.

3. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) uznesením č. k. 4 Sa 20/2019-41 z 18. decembra 2019 podľa § 261 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov zamietol žalobu proti inému zásahu orgánu verejnej správy, ktorou sťažovateľ žiadal, aby krajský súd zakázal Daňovému úradu Prešov, pobočke Bardejov (správca dane) pokračovať vo vykonávaní daňovej kontroly opätovne na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 vykonávanej u sťažovateľa. Proti predmetnému uzneseniu krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší súd napadnutým uznesením zamietol.

II. Argumentácia sťažovateľa

4. Porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie videl sťažovateľ v dvoch aspektoch. Prvým bolo to, že správca dane začal daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 opätovne po tom, čo márne uplynula zákonná prekluzívna lehota na jej uskutočnenie, a správne súdy tento zásah nezastavili. Druhým bolo nedostatočné a pre sťažovateľa nezrozumiteľné odôvodnenie napadnutého uznesenia.

5. Sťažovateľ zastáva názor, že opätovná daňová kontrola bola v jeho prípade nezákonná, pretože nevyhnutnou podmienkou na vykonanie daňovej kontroly opätovne je, aby „prvá“ (riadna) daňová kontrola bola ukončená v zákonom stanovenej lehote. Tým, že v prípade tejto „prvej“ daňovej kontroly došlo k uplynutiu prekluzívnej lehoty na jej vykonanie, sťažovateľ tvrdil, že nebolo možné pristúpiť k opätovnej daňovej kontrole. Sťažovateľ poukázal aj na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015, podľa ktorého malo byť uplynutie prekluzívnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly považované za jednu zo zákonných prekážok na jej vykonanie.

6. Čo sa týka nezrozumiteľnosti napadnutého uznesenia najvyššieho súdu, sťažovateľ osobitne poukázal na bod 31 jeho odôvodnenia. Podľa sťažovateľa tu najvyšší súd tvrdí, že ak správca dane nestihne vykonať daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote, potom by mohol iba preskúmať, či neexistujú zákonné dôvody na opätovné vykonanie daňovej kontroly a ak zistí, že takéto dôvody v daňovom poriadku uvedené nie sú, potom by mal konanie zastaviť bez dorubenia dane. Takýto záver považuje sťažovateľ za nezákonný. Podľa sťažovateľa je uplynutie prekluzívnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly zákonnou prekážkou pre jej uskutočnenie, a to aj v prípade, ak by boli správcom dane zistené dôvody na opätovné vykonanie daňovej kontroly uvedené v § 44 ods. 4 písm. a) až d) nového daňového poriadku.

7. Sťažovateľovi je známe, že v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, napr. Jussila proti Fínsku, Ferrazzini proti Taliansku, daňové spory nespadajú do pôsobnosti čl. 6 dohovoru, no zastáva názor, že postupom najvyššieho súdu, ktorý podľa sťažovateľa nezaujal jasné a zrozumiteľné stanovisko k jeho argumentácii o existencii zákonnej prekážky na vykonanie daňovej kontroly aj opätovne, ak uplynula zákonná lehota na jej vykonanie, predsa len došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru popri čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny.

III. Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Uznesením ústavného súdu č. k. II. ÚS 488/2021-7 zo 14. októbra 2021 bola sudkyňa Jana Baricová vylúčená z výkonu sudcovskej funkcie vo veci tejto ústavnej sťažnosti. Podľa čl. III bodu 3 a bodu 1 písm. c) a d) Rozvrhu práce Ústavného súdu Slovenskej republiky na obdobie od 1. januára 2021 do 31. decembra 2021 senát ústavného súdu rozhodol vo veci ústavnej sťažnosti sťažovateľa v takom zložení, ako to je uvedené v záhlaví tohto uznesenia.

9. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie základného práva na súdnu ochranu, resp. práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 ústavy, čl. 36 ods. 1 listiny a čl. 6 ods. 1 dohovoru) napadnutým uznesením najvyššieho súdu.

10. Pri predbežnom prerokovaní návrhu na začatie konania ústavný súd zisťuje, či dôvody uvedené v § 56 ods. 2 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“) nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie.

11. Z odôvodnenia napadnutého uznesenia najvyššieho súdu vyplýva, že „prvá“ daňová kontrola dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 bola ukončená dorúčením protokolu z daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 12 starého daňového poriadku. Po ukončení tejto „prvej“ daňovej kontroly podal sťažovateľ dodatočné daňové priznanie tej istej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie, preto mohol správca dane posúdiť existenciu podmienok na opätovnú daňovú kontrolu. Ustanovenie § 44 ods. 4 písm. a) nového daňového poriadku jednoznačne stanovuje, že daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne, ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním, čo bol aj prípad sťažovateľa, a preto v predmetnom prípade boli zákonné podmienky na vykonanie opakovanej daňovej kontroly splnené (body 31 a 32 napadnutého uznesenia najvyššieho súdu).

12. Najvyšší súd ďalej uviedol: „*V prejednávanej veci je podstatné najmä to, že sám sťažovateľ deklaroval dodatočným daňovým priznaním zo dňa 07.01.2019 skutočnosti odlišné od skutočností deklarovaných v pôvodnom daňovom priznaní zo dňa 27.03.2008, ktoré dostatočne špecifikoval krajský súd v ods. 15 a 16 napadnutého rozhodnutia. Ak má žalovaný chrániť fiškálne záujmy štátu, vykonávaním dozoru nad daňovými subjektami v rámci plnenia ich povinností voči štátnemu rozpočtu v súlade s hmotnoprávnymi predpismi, musí mať možnosť overiť skutočnosti uvádzané žalobcom v dodatočnom daňovom priznaní, pokiaľ sú iné ako tie, ktoré preveroval v rámci prvej daňovej kontroly vychádzajúc z predchádzajúceho daňového konania.*“ (bod 35 napadnutého uznesenia).

13. Najvyšší súd teda zrozumiteľne vysvetlil, prečo boli splnené zákonné podmienky na vykonanie opakovanej daňovej kontroly. Sťažovateľove tvrdenia o nezákonnosti opakovanej daňovej kontroly nemajú oporu v zákone, ba, naopak, popierajú obsah § 44 ods. 4 nového daňového poriadku. Ak „prvá“ daňová kontrola nebola ukončená v zákonnej lehote, táto okolnosť je rozhodujúca iba vo vzťahu k tejto prvej („prvej“) daňovej kontrole, no nedeterminuje absolútnym spôsobom podmienky vykonania opakovanej daňovej kontroly. Závery nálezu ústavného súdu, na ktorý opakovane odkazoval sťažovateľ vo svojej ústavnej sťažnosti (I. ÚS 314/2015), sa viažu práve k zákonnosti tejto prvej daňovej kontroly, resp. opakovanej daňovej kontroly z toho istého dôvodu (napr. vykonanie opakovanej daňovej kontroly len pre účely konvalidovania pochybení správcu dane pri predchádzajúcej daňovej kontrole), a preto sa týkajú odlišného skutkového stavu. Inými slovami, sťažovateľ poukazoval na nezákonnosť opakovanej daňovej kontroly, ktorá nebola vyvolaná dodatočným daňovým priznaním, a arbitrárne konštatoval, že opakovaná daňová kontrola preto nie je možná ani v prípade aktivity samotného daňového subjektu vo forme zmenených údajov v dodatočnom daňovom priznaní, resp. že opakovaná daňová kontrola po uplynutí prekluzívnej lehoty na vykonanie prvej kontroly nie je možná v žiadnom

prípade (a to aj napriek zákonnému zneniu stanovujúcemu pravý opak). No v uvedenom náleze ústavný súd konštatoval, že zákaz opakovanej daňovej kontroly nie je absolútny, keďže za splnenia zákonom presne stanovených podmienok je možné opakovanú daňovú kontrolu uskutočniť (strany 30 a 31 predmetného nálezu). Medzi tieto podmienky patrila stále žiadosť o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním [§ 15b ods. 1 písm. a) starého daňového poriadku, resp. § 44 ods. 4 písm. a) nového daňového poriadku]. Okrem toho, že výklad, na ktorom zotrúva sťažovateľ vo svojej ústavnej sťažnosti, nemá žiadny zákonný alebo judikatúrny podklad, je aj nelogický a v prípade situácie, aká nastala v sťažovateľovej veci, by mohol viesť k účelovému konaniu. Totiž ak by po ukončení prvotnej daňovej kontroly pre uplynutie prekluzívnej lehoty na jej vykonanie podal daňový subjekt dodatočné daňové priznanie tej istej dane za rovnaké zdaňovacie obdobie s nesprávnymi údajmi odôvodňujúcimi daňový preplatok, správca dane by nemal žiadny priestor, aby tieto „nové“ údaje akýmkoľvek spôsobom verifikoval.

14. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavne neopodstatnenú sťažnosť ide vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, ktorých porušenie sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri ktorej predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07). K iným dôvodom, ktoré môžu zakladať záver o zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti, nesporne patrí aj ústavnoprávny rozmer, resp. ústavnoprávna intenzita namietaných pochybení, resp. nedostatkov v činnosti alebo rozhodovaní príslušného orgánu verejnej moci, posudzovaná v kontexte s konkrétnymi okolnosťami prípadu (IV. ÚS 362/09, m. m. IV. ÚS 62/08).

15. Ako aj sťažovateľ vo svojej ústavnej sťažnosti správne podotkol, vo všeobecnosti platí, že daňové spory nespádajú do pôsobnosti čl. 6 dohovoru. Samozrejme, správne súdnictvo ako také podlieha ochrane podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, a to v časti občianskych práv, ako aj v časti trestného obvinenia. Výnimkou sú len veci spadajúce do jadra výsad verejnej moci – dane, cla a odvody – aj to len pokiaľ ide o určovanie samotnej daňovej, resp. colnej povinnosti, teda rozhodnutie o vyrubení dane, cla, poistného, jeho rozdielu a nedoplatku, vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty a pod. Akonáhle by ale išlo o akcesorické rozhodnutia o sankcii za porušenie daňovej a colnej povinnosti t. j. napríklad uloženie pokuty, penále, vyrubenie sankčného úroku pri dani z pridanej hodnoty, ide o správne trestanie, ktoré spadá pod čl. 6 ods. 1 dohovoru ako rozhodovanie o trestnom obvinení. V prípade sťažovateľa nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie jeho právnej povinnosti, ale išlo o postup, ktorý smeroval k autoritatívnemu určeniu samotnej daňovej povinnosti (vrátenie dane z príjmu na základe dodatočného daňového priznania, pozn.) na základe daňových právnych predpisov v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom (obdobne napr. II. ÚS 149/2019). Ústavný súd preto musel v tomto prípade považovať čl. 6 ods. 1 dohovoru za neaplikovateľný na vec sťažovateľa a v dôsledku toho odmietol jeho ústavnú sťažnosť v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

16. Ústavný súd okrem toho vzhľadom na už uvedené okolnosti (bod 13 odôvodnenia tohto uznesenia) konštatuje, že v danom prípade niet žiadnej spojitosti ani medzi napadnutým uznesením najvyššieho súdu a namietaným porušením základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny, preto ústavnú sťažnosť aj v jej zvyšnej časti odmietol podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

17. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku bolo už bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľa, ako ich špecifikoval v petite svojej ústavnej sťažnosti.

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

V Košiciach 3. februára 2022

Miloš Maďar
predseda senátu