



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 531/2020-29

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 19. novembra 2020 v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho, zo sudkyne Jany Laššákovej a sudcu Petra Molnára (sudca spravodajca) predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] zastúpenej advokátom Mgr. Mariánom Szeteiom, Lesná 28, Tomášov, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a 3, čl. 13 ods. 1 a 2, čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky, podľa čl. 11 ods. 1 a 5, čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd v spojení s čl. 4 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a práv podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1 S 24/2016 z 27. septembra 2018 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 8/2019 z 26. februára 2020 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť [REDACTED] o d m i e t a .

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 8. júla 2020 doručená ústavná sťažnosť [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] (ďalej aj „sťažovateľka“), zastúpenej advokátom Mgr. Mariánom Szeteiom, Lesná 28, Tomášov, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a 3, čl. 13 ods. 1 a 2, čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 ústavy, podľa čl. 11 ods. 1 a 5, čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) v spojení s čl. 4 ods. 1 listiny a práv podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) sp. zn. 1 S 24/2016 z 27. septembra 2018 (ďalej len „napadnutý rozsudok krajského súdu“) a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžfk 8/2019 z 26. februára 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok najvyššieho súdu“).

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh ústavný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu – sťažovateľky kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 732/320/12562/2010/Mrtk z 19. marca 2010 (ďalej len „protokol“), ktorý bol so zástupcom daňového subjektu prerokovaný a doručený spolu s dodatkom 31. marca 2010. Na základe protokolu správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 732/230/15622/10/Hme z 9. apríla 2010, ktorým vyrubil sťažovateľke rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008 v sume 143 424,98 €. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky na základe odvolania sťažovateľky rozhodnutím č. 1/223/11988-76596/2010/999541-r z 2. júla 2010 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Dňa 22. júla 2010 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky vydalo podnet na opakovanú daňovú kontrolu, ktorá bola začatá 25. augusta 2010. Na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 9812401/5/3612877/2014/Mrtk z 24. apríla 2014 a vydal dodatočný platobný výmer č. 9812401/5/5174518/2014 z 25. novembra 2014, proti ktorému podal zástupca daňového subjektu (sťažovateľky) odvolanie. Finančné riaditeľstvo Slovenskej

republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím č. 1100303/1/135942/2015/5307 z 30. marca 2015 (ďalej len „zrušujúce rozhodnutie č. 2“) zrušilo rozhodnutie správca dane č. 9812401/5/5174518/2014 z 25. novembra 2014 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Na základe zrušujúceho rozhodnutia č. 2 vykonal miestne príslušný správca dane (Daňový úrad Bratislava, keďže sa sťažovateľka natrvalo presťahovala do USA) vyrubovacie konanie.

3. Sťažovateľka v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 priznala daň v sume 0 Sk, čo je o 4 320 821 Sk menej, ako zistil správca dane daňovou kontrolou; t. j. v prepočte menej o sumu 143 424,98 €. V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2008 sťažovateľka priznala ostatné príjmy – príjmy z prevodu cenných papierov vo výške 3 239 960 Sk z predaja vlastného podniku (██████████, ██████████), v ktorom mala 5 % podiel (ďalej aj len „██████████“), v ktorom boli manželia ██████████ a ██████████ jedinými akcionármi. V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2008 si sťažovateľka uplatnila výdavky vo výške 3 217 339 ██████████, bola právnym nástupcom zanikajúcej spoločnosti ██████████. Akcie spoločnosti boli odpredané spoločnosti ██████████ súkromnej akciovej spoločnosti, existujúcej podľa práva Švédskeho kráľovstva, zapísanej na Švédskom úrade pre registráciu spoločností pod registračným číslom 556068-2022 so sídlom Bastad, Švédsko. Akcie boli odpredané za dohodnutú trhovú cenu 22 081 900 €, počet predaných akcií – 8 000, cena jednej akcie – 2 750 € na základe zmluvy o kúpe akcií zo 6. mája 2008 (ďalej aj „zmluva“) v znení dodatku č. 1 k zmluve o kúpe akcií z 11. septembra 2008 (ďalej len „dodatok“).

4. Podľa výpisu zo Strediska cenných papierov Slovenskej republiky manželia ██████████ a ██████████ nadobudli cenné papiere spoločnosti ██████████, podľa jednotlivých emisií:

- 100 akcií vydaných 25. septembra 2000;
- 280 akcií vydaných 14. februára 2002, tieto dve emisie boli obstarané za vlastné prostriedky;
- 7 620 akcií vydaných 5. novembra 2007, ktoré boli obstarané z nevyplateného zisku a bolo ním navýšené základné imanie spoločnosti ██████████. Podľa výpisu z obchodného

registra spoločnosť [REDAKOVANÉ], mala výšku základného imania 80 000 000 Sk, počet akcií 8 000, menovitá hodnota jednej akcie: 10 000 Sk.

5. Dňa 6. mája 2008 bola uzavretá zmluva o kúpe akcií medzi [REDAKOVANÉ] a sťažovateľkou ako „Predávajúcimi“ na jednej strane a [REDAKOVANÉ], súkromnou akciovou spoločnosťou, existujúcou podľa práva Švédskeho kráľovstva so sídlom vo Švédsku, ako „Kupujúcim“ na strane druhej. V tejto zmluve sa zmluvné strany dohodli, že celková základná kúpna cena za všetky predávané akcie bude vo výške 22 000 000 € a základná kúpna cena jednej akcie bude vo výške 2 750 € za každú predávanú akciu. V dodatku ku zmluve o kúpe akcií z 11. septembra 2008 zmluvné strany upravili kúpnu cenu. V bode 1.1 sa dohodli, že základná kúpna cena bude 22 081 900 € a bude pozostávať z:

a) kúpnej ceny vo výške 18 081 900 € (ďalej len „realizačná kúpna cena“), ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim pri realizácii prostredníctvom tzv. prevodového účtu prevodného agenta, pričom realizačná kúpna cena je prerozdelená na predávané akcie tak, ako je uvedené v prílohe č. 1 dodatku,

b) dodatočnej kúpnej ceny vo výške 2 000 000 €, ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim po uplynutí doby, ktorá začne dňom realizácie a uplynie dňom prvého výročia dňa podpisu za podmienky, že nebude vykonaná porealizačná úprava podľa pododseku 3.3.1 (a) zmluvy o kúpe akcií, pričom prvá dodatočná kúpna cena je prerozdelená na predávané akcie tak, ako je uvedené v tabuľke 2A v prílohe č. 2 tohto dodatku, a

c) dodatočnej kúpnej ceny vo výške 2 000 000 € (ďalej len „druhá dodatočná kúpna cena“), ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim po uplynutí doby, ktorá začne dňom realizácie a uplynie dňom druhého výročia dňa realizácie, a to za podmienky, že nebude vykonaná žiadna porealizačná úprava, pričom druhá dodatočná kúpna cena je prerozdelená na predávané akcie tak, ako je uvedené v tabuľke 2B v prílohe č. 2 tohto dodatku.

Základná kúpna cena jednej akcie v dodatku upravená nie je, upravená je v tabuľke, ktorá je prílohou č. 2 k dodatku.

6. Sťažovateľka stanovila rozdielnú predajnú cenu za jednotlivé akcie. Cena za jednu akciu z prvej emisie rok 2000 bola 41 920 €, cena za jednu akciu z druhej emisie rok 2003 bola 41 928,571 € a cena jednej akcie z tretej emisie rok 2007 bola 280,839 €. Sťažovateľka

do daňového priznania za rok 2008 uviedla príjmy vo výške 3 239 960 Sk, čo predstavuje 107 000 €, a príjmy za akcie vo výške 796 600 € (209 600 + 587 000) od dane oslobodila. Príjmy z predaja cenných papierov z prvej a druhej emisie, ktoré boli obstarané do 31. decembra 2003, podliehali oslobodeniu od dane z príjmov podľa § 4 ods. 1 písm. d) zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Príjmy z predaja cenných papierov obstaraných po 1. januári 2004 nepodliehajú oslobodeniu. Všetky akcie boli spolu predané v ten istý deň 12. septembra 2008.

7. Na základe takto zisteného skutkového stavu správca dane rozhodnutím č. 1459999/2015 z 24. septembra 2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil sťažovateľke rozdiel dane 143 424,98 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2008. Proti tomuto rozhodnutiu podala sťažovateľka odvolanie. Finančné riaditeľstvo rozhodnutím č. 1732428/2015 z 3. decembra 2015 potvrdilo rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa.

8. Sťažovateľka podala proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva č. 1732428/2015 z 3. decembra 2015 správnu žalobu, o ktorej rozhodol krajský súd napadnutým rozsudkom tak, že ju zamietol a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, navrhujúc, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. t), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“). Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol, pretože dospel k záveru, že nie je dôvodná.

9. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti v súvislosti s porušením jej v bode 1 označených základných práv podrobne namieta záver všeobecných súdov o účelovosti dodatku, uvádza, že všeobecné súdy neuviedli právny predpis, ktorý by mal byť dodatkom porušený, namieta spôsob oceňovania akcií správcom dane, ktorý považuje za nezrozumiteľný a v rozpore s aplikovanými ustanoveniami 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“), a prezentuje názor, že na dodatok

nie je možné aplikovať § 3 ods. 6 daňového poriadku. V súvislosti s rozhodovaním všeobecných súdov o platnosti, resp. neplatnosti dodatku sťažovateľka uvádza, že žaloba bola zamietnutá z dôvodu nepreukázania naliehavého právneho záujmu, preto sa nezakladá na pravde tvrdenie najvyššieho súdu, že správca dane akceptoval dodatok v súlade s ich rozhodnutím.

10. Sťažovateľka tiež namieta, že v jej právnej veci neexistoval riadne vedený administratívny spis a záver najvyššieho súdu, ktorý prijal v súvislosti s touto jej námietkou v napadnutom rozsudku, považuje za ústavne neudržateľný a posúdenie dvojmesačnej prekluzívnej lehoty za nesprávne. Ďalšie námietky sťažovateľky spočívajú v miestnej nepríslušnosti správcu dane a v jej ústavne nekonformnom posúdení kasačným súdom, v porušení princípu zmluvnej voľnosti a princípu dvojinštančnosti daňového konania v jej právnej veci.

11. Podľa názoru sťažovateľky nebol v jej právnej veci dostatočne zistený skutkový stav, neboli vykonané dôkazy navrhované sťažovateľkou, hodnotenie dôkazov bolo svojvoľné, správca dane nerespektoval záväzný názor Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, aby čo najúplnejšie zistil a preveril skutkový stav. Sťažovateľka považuje za nezákonný protokol správcu dane z 31. marca 2010, ako i zrušujúce rozhodnutie finančného riaditeľstva z 30. marca 2015, rovnako za nezákonné považuje i predlžovanie lehôt počas celého daňového konania a zmeškanie lehôt na rozhodnutie daňovými orgánmi.

12. Sťažovateľka namieta i arbitrárnosť napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ktorý sa podľa jej názoru nevysporiadal so všetkými jej relevantnými námietkami, je nekoherentný a celkovo nepresvedčivý.

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

„1. Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžfk/8/2019 zo dňa 26. 02. 2020 bolo:

- základné právo [REDAKOVANÉ] na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, 2 a čl. 47 ods. 3; ďalej podľa čl. 46 ods. 1, 2 v spojení s článkami 1 ods. 1; čl. 2 ods. 2; čl. 2

ods. 3; čl. 13 ods. 1 a 2; čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 36 ods. 1, 2 a čl. 36 ods. 1, 2 v spojení s čl. 4 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd porušené

- právo [REDAKOVANÉ] na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd porušené;

- základné právo [REDAKOVANÉ] vlastniť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 11 ods. 1 a 5 Listiny základných práv a slobôd a právo na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd porušené.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžfk/8/2019 zo dňa 26. 02. 2020 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

3. Rozsudkom Krajského súdu V Bratislave, sp. zn. 1 S/24/2016 zo dňa 27. 09. 2018 bolo:

- základné právo [REDAKOVANÉ] na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, 2 a čl. 47 ods. 3; ďalej podľa čl. 46 ods. 1, 2 v spojení s článkami 1 ods. 1; čl. 2 ods. 2; čl. 2 ods. 3; čl. 13 ods. 1 a 2; čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 36 ods. 1, 2 a čl. 36 ods. 1, 2 v spojení s čl. 4 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd porušené

- právo [REDAKOVANÉ] na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd porušené;

- základné právo [REDAKOVANÉ] vlastniť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 11 ods. 1 a 5 Listiny základných práv a slobôd a právo na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd porušené.

4. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť [REDAKOVANÉ] trovy konania.“

14. Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd v odôvodnení svojho rozhodnutia

«a) vyslovil záver, že rozhodnutie o účelovosti Dodatku č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. 09. 2008 bez odkazu na príslušnú právnu normu, podľa ktorej mohol takto rozhodnúť, je protiústavné

b) urobil výklad právnej normy § 3 ods. 6 DP a vyslovil záver, že toto ustanovenie nie je možné použiť na môj prípad a v prípade ak je možné použiť túto normu, aby súd vyslovil záver, že neboli splnené všetky podmienky právnej normy

c) urobil výklad právnej normy §102 ods. 1 SPP a vyslovil záver, že sa nejedná o riadne vedený administratívny spis predložený Finančným riaditeľstvom SR sp. zn. 1732428/2015, resp. Daňovým úradom Bratislava sp. zn. 1459999/2015.

d) urobil výklad „zásady objektívnej pravdy“ a §24 DP a vyslovil, že dokazovanie Daňového úradu Košice, pobočka Spišská Nová Ves v konaní sp. zn. 732/230/15622/10/Hme, Daňového úradu Bratislava v konaní sp. zn. 1459999/2015 a Finančného riaditeľstva SR v konaní sp. zn. 1732428/2015 nebolo vykonané dôsledne a na jeho podklade nemohli prijať záver o účelovosti Dodatku č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. 09. 2008

e) urobil výklad právnej normy § 68 ods. 1 DP vo vzťahu k § 7 ods. 1, ods. 3 DP a vyslovil záver, že rozhodnutie Daňového úradu Bratislava zo dňa 24. 09. 2015, sp. zn. 1459999/2015, vydal nepríslušný správca dane.

f) urobil výklad právnych noriem § 15 ods. 17 ZSD a § 65 ods. 1, 2 DP a vyslovil záver, že predĺženie lehôt v daňovom konaní pred Daňovým úradom Bratislava sp. zn. 1459999/2015 a pred Daňovým úradom Košice, pobočka Spišská Nová Ves sp. zn. 732/230/15622/10/Hme, bolo v rozpore so zákonom

g) urobil výklad právnych noriem § 44 ods. 6 ZSD; § 30a ZSD; § 65 ods. 1 DP; § 68 ods. 2 DP; § 15 ods. 17 ZSD a vyslovil, že Daňový úrad Bratislava v konaní sp. zn. 1459999/2015 a Daňový úrad Košice, pobočka Spišská Nová Ves v konaní sp. zn. 732/230/15622/10/Hme a Finančné riaditeľstvo SR v konaní sp. zn. 1732428/2015 vydali rozhodnutie v rozpore s týmito právnymi normami;

h) urobil výklad právnej normy § 2 písm. c) a h); § 8 ods. 1 písm. e) ZDP a vyslovil, že mojim konaním nemohlo dôjsť k porušeniu týchto právnych noriem a tým pádom Najvyšší súd SR v konaní sp. zn. 3 Sžfk/8/2019, Krajský súd v Bratislave v konaní sp. zn. 1 S/24/2016, Daňový úrad Bratislava v konaní sp. zn. 1459999/2015 a Finančné riaditeľstvo SR v konaní sp. zn. 1732428/2015 rozhodli bez toho, aby uviedli právnu normu, ktorá mala byť mojim konaním porušená

i) vyslovil záver, že ocenenie akcií správcom dane v zmysle rozhodnutia Daňového úradu Bratislava zo dňa 24. 09. 2015, sp. zn. 1459999/2015 a rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR zo dňa 03. 12. 2015, sp. zn. 1732428/2015, nemá oporu v zákone

j) vyslovil záver, že Protokol č. 732/320/ 12562/2010/Mrtk zo dňa 19. 03. 2010 je nezákonný

k) vyslovil záver, že Rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR zo dňa 30. 03. 2015, č. 1100303/1/135942/2015/5307 je nezákonné

l) vyslovil záver, že § 63 ods. 5 DP bol rozhodnutím Daňového úradu Bratislava zo dňa 24. 09. 2015, sp. zn. 1459999/2015 porušený

m) vyslovil záver, že princíp dvojínštančnosti daňového konania bol rozhodnutím Daňového úradu Bratislava zo dňa 24. 09. 2015, sp. zn. 1459999/2015 porušený

n) vyslovil záver, že princíp zmluvnej voľnosti bol rozhodnutím Daňového úradu Bratislava zo dňa 24. 09. 2015, sp. zn. 1459999/2015 porušený

o) aby súd vyslovil záver, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžfk/8/2019 zo dňa 26. 02. 2020 je arbitrárny, lebo sa nezaoberal námietkou, že Krajský súd v Bratislave a Finančné riaditeľstvo SR nedalo odpoveď na relevantné argumenty.».

II.

Relevantná právna úprava

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

16. 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.

17. Podľa čl. 1 ods. 1 ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neviaže sa na nijakú ideológiu ani náboženstvo.

18. Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

19. Podľa čl. 2 ods. 3 ústavy každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané, a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá.

20. Podľa čl. 13 ods. 1 ústavy povinnosti možno ukladať

a) zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd,

b) medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 4, ktorá priamo zakladá práva a povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb, alebo

c) nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 2.

21. Podľa čl. 13 ods. 2 ústavy medze základných práv a slobôd možno upraviť za podmienok ustanovených touto ústavou len zákonom.

22. Podľa čl. 20 ods. 1 ústavy každý má právo vlastníť majetok. Vlastnícke právo všetkých vlastníkov má rovnaký zákonný obsah a ochranu. Majetok nadobudnutý v rozpore s právnym poriadkom ochranu nepožíva. Dedenie sa zaručuje.

23. 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.

24. 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.

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

26. Podľa čl. 144 ods. 1 ústavy sudcovia sú pri výkone svojej funkcie nezávislí a pri rozhodovaní sú viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 a zákonom.

27. Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

28. Podľa čl. 4 ods. 1 listiny povinnosti možno ukladať iba na základe zákona a v jeho medziach a len pri zachovaní základných práv a slobôd.

29. Podľa čl. 11 ods. 1 listiny každý má právo vlastniť majetok. Vlastnícke právo všetkých vlastníkov má rovnaký zákonný obsah a ochranu. Dedenie sa zaručuje.

30. Podľa čl. 11 ods. 5 listiny dane a poplatky možno ukladať len na základe zákona.

31. Podľa čl. 36 ods. 1 listiny každý sa môže domáhať ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v určených prípadoch na inom orgáne.

32. Podľa čl. 36 ods. 2 listiny kto tvrdí, že bol ukrátený na svojich právach rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takého rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nemožno vylúčiť preskúmavanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd podľa listiny.

33. 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.

34. Podľa čl. 1 dodatkového protokolu každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť jeho majetku s výnimkou verejného záujmu a za podmienok, ktoré ustanovuje zákon a všeobecné zásady medzinárodného práva.

Predchádzajúce ustanovenie nebráni právu štátov prijímať zákony, ktoré považujú za nevyhnutné, aby upravili užívanie majetku v súlade so všeobecným záujmom a zabezpečili platenie daní a iných poplatkov alebo pokút.

35. Podľa § 56 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 413/2019 Z. z.

(ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd 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.

36. 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 veci ústavným súdom

III.1 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 3 ústavy v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a 3, čl. 13 ods. 1 a 2, čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 ústavy, podľa čl. 11 ods. 1 a 5, čl. 36 ods. 1 a 2 listiny v spojení s čl. 4 ods. 1 listiny a práv podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom krajského súdu

37. Z čl. 127 ods. 1 ústavy vyplýva, že systém ústavnej ochrany základných práv a slobôd je rozdelený medzi všeobecné súdy a ústavný súd, pričom právomoc všeobecných súdov je ústavou založená primárne („... ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd“) a právomoc ústavného súdu len subsidiárne.

38. Z princípu subsidiarity vyplýva, že právomoc ústavného súdu poskytnúť ochranu základným právam a slobodám je daná iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd

nerozhodujú všeobecné súdy. Ústavný súd pri uplatňovaní svojej právomoci vychádza zo zásady, že ústava ukladá všeobecným súdom chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť. Právomoc ústavného súdu je preto subsidiárna a uplatní sa až vtedy, ak nie je daná právomoc všeobecných súdov (m. m. IV. ÚS 236/07). Ak ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti zistí, že sťažovateľ sa ochrany svojich základných práv alebo slobôd môže domôcť a aj domáhal využitím jemu dostupných a účinných prostriedkov nápravy pred iným (všeobecným) súdom, musí takúto sťažnosť odmietnuť pre nedostatok svojej právomoci na jej prerokovanie (m. m. IV. ÚS 115/07).

39. V danom prípade mala sťažovateľka k dispozícii opravný prostriedok, poskytnutý jej zákonom na ochranu jej základných práv. Proti napadnutému právoplatnému rozsudku krajského súdu mohla podať kasačnú sťažnosť (čo aj využila), o ktorej bol oprávnený a aj povinný rozhodnúť najvyšší súd. Právomoc najvyššieho súdu rozhodnúť o kasačnej sťažnosti sťažovateľky v danom prípade vylučuje právomoc ústavného súdu. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť smerujúcu proti napadnutému rozsudku krajského súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde pre nedostatok svojej právomoci na jej prerokovanie.

III.2 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 3 ústavy v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 a 3, čl. 13 ods. 1 a 2, čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny v spojení s čl. 4 ods. 1 listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

40. 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.).

41. 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).

42. Integrovanou 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).

43. 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).

44. K čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa za zákonom splnených podmienok (najmä Správny súdny poriadok) na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Správneho súdneho poriadku zo strany súdu pri rozhodovaní o splnení podmienok na podanie žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. napr. IV. ÚS 102/08, II. ÚS 437/2016).

45. 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 zvyhodnenia alebo diskriminácie niektorej z procesných strán (III. ÚS 108/2013).

46. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. 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 teda nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti 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 (IV. ÚS 596/2012, I. ÚS 178/2014, III. ÚS 502/2015, II. ÚS 588/2016).

47. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania“ (porovnaj VERNARSKÝ, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahe, 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania (II. ÚS 205/2015, I. ÚS 480/2017, III. ÚS 18/2018).

48. Úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sťažovateľky bolo posúdiť, či odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu signalizuje potenciálnu arbitrárnosť v interpretácii a aplikácii príslušných právnych noriem na vec sťažovateľky a s tým spojené možné porušenie označených ústavných práv sťažovateľky, alebo naopak, či vzhľadom na odôvodnenie a právne závery najvyššieho súdu v ňom uvedené je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená a ani po jej prijatí na ďalšie konanie by nebolo možné konštatovať porušenie označených ústavných práv napadnutým rozsudkom.

49. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím tohto orgánu a základným právom

alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takúto možnosť reálne nepripúšťajú. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. I. ÚS 66/98, I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 288/05, II. ÚS 389/09, III. ÚS 288/2016).

50. Ústavný súd podrobil napadnutý rozsudok najvyššieho súdu svojmu prieskumu, v ktorom sa postupne zameril na jednotlivé námietky uplatnené sťažovateľkou. Keďže väčšina námietok sťažovateľky súvisela práve s dodatkom, najvyšší súd sa zaoberal predovšetkým posúdením aplikovateľnosti a výkladu zásady daňového konania zakotvenej v § 3 ods. 6 daňového poriadku, podľa ktorej: „Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.“

51. V tejto súvislosti kasačný súd poukázal na to, že základné zásady daňového konania platia pre celú správu daní, teda aj pre úkony, ktoré nie sú daňovým konaním. Zásady (ako základné pravidlá) sú dôležitým prostriedkom pri správnej interpretácii ustanovení daňového poriadku i ostatných daňových zákonov. Vzhľadom na dynamiku, ako aj mnohosť, resp. rozmanitosť otázok, týkajúcich sa právnych vzťahov, je zrejmé, že zákonodarca objektívne nemôže byť schopný v absolútne všetkých prípadoch prostredníctvom právnych predpisov pokryť určité špecifické, resp. zriedkavé situácie, ktoré prináša až prax, resp. prípadný spoločenský vývoj, a preto stanovením základných zásad zabezpečuje, aby aj prípadné otázky, ktoré nie sú explicitne a doslovne upravené prostredníctvom právnych predpisov, boli riešené aspoň v základných kontúrach,

resp. na základe určitých zavedených pravidiel všeobecného charakteru, ktoré sú obsahom naformulovaných základných zásad.

52. Vo vzťahu k zásade podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku treba ozrejmiť, že táto bola do daňového poriadku zahrnutá v znení, v akom ju poznáme dnes, až prostredníctvom zákona č. 435/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len „novela“). V právnej teórii sa táto zásada označuje aj ako „zásada neformálnosti“. Jej obsah spočíva v tom, že daňový poriadok kladie dôraz na obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti, a nie na jeho pomenovanie, resp. formu uplatnenia. Práve spomínanou novelou sa táto zásada doplnila o možnosť správcu dane neprihliadať na právne úkony alebo iné skutočnosti, ak nemajú ekonomické opodstatnenie a ich cieľ smeruje k obchádzaniu daňovej povinnosti alebo získaniu daňového zvýhodnenia.

53. Najvyšší súd uvádza, že pri kvalifikácii súkromnoprávneho konania – právneho úkonu, keď ide o vzájomný prejav vôle dvoch alebo viacerých rovnoprávných subjektov, ktorým právo poskytuje určitú dispozičnú autonómiu (zmluvnú slobodu), napr. zmluva, nájom veci, alebo sporný dodatok, o aký ide v prejednávanej veci, nemožno opomenúť jeho účel a je nutné ho posudzovať vo vzájomných súvislostiach. V tejto súvislosti je v kontexte skutkových okolností relevantným vysporiadanie sa s otázkou, či v danom prípade mohlo ísť o tzv. disimulovaný právny úkon (alebo prípadne až o zneužitie práva), a to všetko s prihliadnutím na obsah § 3 ods. 6 daňového poriadku. Ak v právnej veci sťažovateľky zmluvné strany uzavreli dodatok, ktorým modifikovali ceny jednotlivých akcií, hoci v skutočnosti mali za cieľ nie modifikovanie cien samotných akcií, ale zníženie daňového základu, berie sa na daňové účely do úvahy skutočný obsah tohto úkonu, teda práve zníženie si daňového základu.

54. Ako najvyšší súd uviedol v bodoch 91 až 93 napadnutého rozsudku, pri determinovaní vzájomného vzťahu zastretých právnych úkonov a zneužitia práva treba rozlišovať medzi tzv. zastretými právnymi úkonmi podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku a všeobecným princípom zákazu zneužitia daňového práva, pretože nemožno

konštatovať, že „zastretý právny úkon“ treba automaticky spájať so zneužitím práva. Daňový poriadok v § 3 ods. 6 upravuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti, rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane, ak je zastretý stavom formálne právnym a líši sa od neho. Povinnosťou daňových orgánov v rámci daňového konania je preto vždy zisťovať tiež formálne právnym úkonom (tzv. predstieraný alebo simulovaný právny úkon) zakrývaný skutočný stav (tzv. zastretý alebo disimulovaný právny úkon)... Zneužitím práva je situácia, keď niekto vykoná svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného alebo spoločnosti; takéto správanie, ktorým sa dosahuje výsledok nedovoleného, je iba zdanlivo dovolené. O správanie len zdanlivo dovolené ide z toho dôvodu, že objektívne právo nepozná správanie zároveň dovolené a zároveň nedovolené... Daňové orgány v žiadnom prípade nemajú možnosť ľubovoľného rozhodnutia, či na určitú skutkovú situáciu budú aplikovať zákaz zneužitia práva alebo či naopak vezmú do úvahy skutočný (dissimulovaný) právny úkon namiesto právneho úkonu predstieraného (simulovaného). Dokazovanie v práve všeobecne vychádza zo zásady tzv. materiálnej pravdy, pričom zo zásady formálnej pravdy je prípustné vychádzať len vtedy, ak je tak výslovne stanovené na základe nejakého rozumného dôvodu.

55. Najvyšší súd v relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku uviedol, že sa stotožňuje s posúdením veci krajským súdom a finančným riaditeľstvom a, vychádzajúc z administratívneho spisu, zastáva názor, že bol daný dôvod na aplikáciu § 3 ods. 6 daňového poriadku. Podľa názoru kasačného súdu je «... *nepochybné, že výsledkom uzavretia Dodatku bolo zníženie základu dane z príjmu žalobkyne, pričom toto bolo realizované zvýhodneným stanovením predajnej ceny tak, aby maximálna suma bola od dane oslobodená a len minimum podliehalo zdaneniu. Všetky akcie boli spolu predané v ten istý deň 12. 09. 2008 (t. j. hneď na druhý deň po uzatvorení Dodatku). Prihliadnuc na uvedené treba v prvom rade poukázať na skutočnosť, že išlo o rovnaké akcie a rozdielom bol len dátum ich emitovania. V dôsledku prijatia Dodatku boli hodnoty akcií emitovaných pred rokom 2007 výrazne navýšené, pričom naopak v prípade akcií emitovaných v roku 2007 podstatne znížené, pričom všetky akcie boli predané v ten istý deň. Uvedené samo o sebe objektívne vzbudzuje podozrenie vo vzťahu k dôvodu takéhoto „nacenenia“*

resp. uzatvorenia Dodatku, ktorý mal toto za následok. Správca dane v rámci dokazovania zistil, že samotný Dodatok bol uzatvorený po obdržaní stanoviska Ministerstva financií, ktoré je špecifikované vyššie. Toto stanovisko spolu s ostatnými zabezpečenými dôkazmi pri využití metód logiky jasne indikuje, že Dodatok bol s vysokou mierou pravdepodobnosti hraničiacej takmer s istotou uzatvorený s cieľom zníženia základu dane. Je nepochybné, že uzatvorenie Dodatku v konečnom dôsledku prinieslo žalobkyni prospech v podobe zníženia základu dane, pričom počas konania sa jej nepodarilo objektívne preukázať, že dôvodom Dodatku bolo niečo iné. V tomto smere tak neunesla dôkazné bremeno, pričom naopak správca dane náležite odôvodnil a dostatočne preukázal na podklade viacerých dôkazov resp. skutočností svoje závery ohľadom účelovosti uzatvorenia Dodatku. Okrem uvedeného je v znení Dodatku v bode 3.1 výslovne uvedené, že kupujúci súhlasil s dojednaním o prerozdelení základnej kúpnej ceny výlučne na žiadosť predávajúcich. V danom prípade preto bola aplikácia § 3 ods. 6 daňového poriadku správna a správca dane mohol oceniť akcie takým spôsobom, ako špecifikoval vo svojom rozhodnutí, nakoľko kládol dôraz na reálny obsah a teda neprihliadal len formálne v časti ocenenia jednotlivých akcií na znenie Dodatku ako právneho úkonu, keďže tento nemal ekonomické opodstatnenie a bolo preukázané, že jeho cieľ smeruje k obchádzaniu daňovej povinnosti resp. získaniu daňového zvýhodnenia. Správca dane teda legitímne využil legálny prostriedok v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku a nebral pri správe daní do úvahy umelo nastavené ceny v zmysle Dodatku, ktoré mali jediný účel a to úmyselné skreslenie daňového základu.».

56. Podľa názoru ústavného súdu z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že najvyšší súd sa podrobne zaoberal otázkou aplikovateľnosti § 3 ods. 6 daňového poriadku na vec sťažovateľky, pričom zdôraznil význam zásad v daňovom práve vo všeobecnosti, podrobne vysvetlil tzv. „zásadu neformálnosti“, opísal rozdiel medzi disimulovaným úkonom a zneužitím práva a uvedené aplikoval na posudzovaný prípad. Výklad aplikovanej právnej normy považuje ústavný súd za ústavne konformný, nepopierajúci jej účel a význam. Preto uvedenú námietku sťažovateľky považuje za nedôvodnú.

57. V ďalšej časti napadnutého rozsudku sa najvyšší súd zaoberal námietkou neexistencie administratívneho spisu, pričom sťažovateľka sa odvoláva na judikatúru

najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sž/40/1997, sp. zn. 8 Sžo/1 8/2011, sp. zn. 3 Sžf/14/2011, sp. zn. 5 Sžfk/66/2017 a sp. zn. 8 Sžf/58/2012. Kasačný súd poukázal na koncentračnú zásadu a s tým spojenú oneskorenosť tejto námietky už v konaní pred krajským súdom, čo vyplýva aj zo samotného odôvodnenia rozsudku krajského súdu, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožnil. Napriek uvedenému však považoval za nevyhnutné uviesť svoj právny názor k obsahu predmetnej námietky. Najvyšší súd zdôraznil, že žurnalizácia spisu nie je vnímaná izolovane ako samostatný dôvod pre zrušenie rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, ale je spájaná s neúplnosťou spisu... Z tohto dôvodu je potrebné, aby bola s nedostatkom žurnalizácie spochybnená aj úplnosť spisu, a to na podklade konkrétnych tvrdení, na základe ktorých možno zistiť napr., ktorá listina či doručka chýba v spise. Žurnalizácia totiž primárne slúži na to, aby sa zabránilo manipulácii so spisom... sťažovateľka namietala možnú manipuláciu so spisom, avšak na podporu tohto tvrdenia neoznačila, resp. neopísala, ktoré konkrétne listiny, dôležité pre rozhodnutie, by mali v administratívnom spise chýbať, a teda v dôsledku čoho by ho bolo možné považovať za neúplný. Tvrdenie, že administratívny spis neexistoval, považoval kasačný súd za „absurdné“, keďže nebola preukázaná ani len čiastočná neúplnosť, nie to ešte jeho neexistencia. Kasačný súd konštatoval samotným prieskumom spisu, že tento nie je neúplný, nachádzajú sa v ňom listiny a dôkazy, z ktorých správne orgány vychádzali a podľa ktorých v konaní postupovali, a teda obsahuje všetky podklady, ktoré boli relevantné a mali vplyv na prejednávanú vec. Kasačný súd v tejto súvislosti uviedol, že *„s námietkou o nesprávnej žurnalizácii spisu daňového orgánu sa možno stotožniť iba potiaľ, ak sa týka nedodržania požiadavky predloženia spisu daňového orgánu, v ktorom sú jednotlivé listiny zviazané a pre účely súdneho konania plombované pečiatkou žalovaného. Žalobkyňa však aj napriek uvedenému nepreukázala, že toto pochybenie by spôsobilo neúplnosť predloženého spisu. Týmto kasačný súd nelegitimizuje absenciu pečiatky žalovaného, nakoľko ide v podstate o formálne pochybenie, avšak prípadné zrušenie rozhodnutia len z tohto dôvodu by bolo zjavne v rozpore s určitou racionalitou a materiálnym vnímaním požiadavky úplnosti administratívneho spisu. Námietka absencie originálov listín je irelevantná, nakoľko žalobkyňa nepreukázala, že by skutočnosť, že spis obsahuje kópie, mohla mať vplyv na konanie...“*.

58. Najvyšší súd sa zaoberal i námietkou nesprávneho posúdenia prekluzívnej lehoty podľa § 181 ods. 1 a § 183 SSP, keďže v konaní pred krajským súdom sťažovateľka namietala nie neúplnosť administratívneho spisu, ale jeho neexistenciu z dôvodu, že nebol žurnalizovaný. Nebolo objektívne možné vzniesť túto námietku skôr a súd sa touto námietkou má zaoberať ex offo. Kasačný súd konštatoval, že ako problematický aspekt vnímala sťažovateľka žurnalizáciu, ktorú spájala s pochybením vo vzťahu k riadnemu vedeniu spisu. Z formulácie tejto námietky však nevyplýva, že by namietala priamo neexistenciu spisu ako takého, keďže namietala neexistenciu žurnalizácie ako jednej z náležitostí administratívneho spisu. V dôsledku uvedeného tak z formulácie námietky vyplýva, že jej podstatou bolo spochybnenie úplnosti administratívneho spisu, nie spochybnenie jeho samotnej existencie. Námietka týkajúca sa nesprávneho posúdenia prekluzívnej lehoty je irelevantná, a to aj vzhľadom na to, že krajský súd sa ňou riadne zaoberal, a to aj napriek jej oneskorenosti, a preskúmal predložený spis, pričom odôvodnil svoj záver o jeho úplnosti.

59. Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd s námietkou sťažovateľky súvisiacou s „neexistenciou“ administratívneho spisu vysporiadal jasne a zrozumiteľne, keď vysvetlil (napriek tomu, že považoval túto námietku sťažovateľky za oneskorenú), že nedostatočná žurnalizácia spisu (ktorú sťažovateľka v podstate namieta) nie je vnímaná ako samostatný dôvod pre zrušenie rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, ale je spájaná s neúplnosťou spisu a je potrebné, aby bola s nedostatkom žurnalizácie spochybnená aj úplnosť spisu, a to na podklade konkrétnych tvrdení, na základe ktorých možno zistiť napr., ktorá listina či doručka chýba v spise. Za správny považuje ústavný súd i záver kasačného súdu, že námietka týkajúca sa nesprávneho posúdenia prekluzívnej lehoty je irelevantná vzhľadom na to, že krajský súd sa ňou riadne zaoberal, a to aj napriek jej oneskorenosti, a preskúmal predložený spis, pričom svoj záver náležite odôvodnil.

60. V súvislosti s námietkou miestnej nepríslušnosti správcu dane najvyšší súd poukázal na skutočnosť, že sťažovateľka počas daňovej kontroly zmenila trvalý pobyt (ktorý bol pôvodne určujúcim kritériom). Keďže sa trvale presťahovala do Spojených štátov amerických, príslušným sa v zmysle § 7 ods. 1 a 3 daňového poriadku stal Daňový úrad

Bratislava. Zmena miestnej príslušnosti správcu dane sa viaže na správcu dane aj vo vzťahu k časti daňového konania, ktorým je vyrubovacie konanie. Je síce pravdou, že v zmysle § 68 ods. 1 daňového poriadku vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, avšak treba mať na zreteli skutočnosť, že takáto formulácia predpokladá, že tento správca dane je aj v rozhodujúcom momente miestne príslušným. *Argumentum a contrario*, pri pripustení výkladu, že zmena miestnej príslušnosti správcu dane by v danom prípade nemala vplyv na vyrubovacie konanie, práve vtedy by došlo k situácii, že by vyrubovacie konanie vykonal miestne nepríslušný správca dane. U pôvodného správcu dane, ktorý začal daňovú kontrolu, totiž miestna príslušnosť zanikla, a to práve tým, že sa sťažovateľka natrvalo presťahovala do Spojených štátov amerických, čím bolo znemožnené uplatnenie pôvodného kritéria trvalého pobytu, na podklade ktorého bol miestne príslušným pôvodný správca dane.

61. Výklad citovaných zákonných ustanovení, upravujúcich miestnu príslušnosť správcu dane, považuje ústavný súd v okolnostiach posudzovanej veci za ústavne konformný a logický a námietku sťažovateľky za nedôvodnú.

62. Vo vzťahu k námietke sťažovateľky, týkajúcej sa nedostatočne zisteného skutkového stavu a nedostatočného dokazovania, najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že toto vykonáva a vedie správca dane, ktorého úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Prostredníctvom tohto procesného inštitútu správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Podľa daňového poriadku nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, pričom je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Správca dane je subjektom, ktorý v závislosti od okolností prípadu rozhoduje, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom, prípadne či dokazovanie doplní a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Podľa ustálenej judikatúry kasačného súdu 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 je vnímaná ako zásada ovládajúca daňové konanie, pričom nezaväzuje správcu dane k vykonaniu dôkazov, navrhnutých daňovým subjektom, a teda možno sa stotožniť s odôvodnením krajského súdu v tom zmysle, že nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na úvahe správcu dane, 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. Skutočnosť, že nedošlo k vypočutiu navrhovaných svedkov, teda sama osebe nie je dôvodom pre konštatovanie, že by dokazovanie nebolo vykonané dôsledne a že by na jeho podklade nebolo možné prijať záver, aký je obsiahnutý v rozhodnutiach správnych orgánov.

63. Ústavný súd považuje argumentáciu najvyššieho súdu v súvislosti s touto námietkou za vyčerpávajúcu a ústavne konformnú, pričom uvádza, že postup, keď príslušný orgán, ktorý nevykonal všetky navrhované dôkazy, resp. situácia, keď nesprávne vyhodnotí niektorý z vykonaných dôkazov, sám osebe neznamená porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu, resp. práva na spravodlivý proces.

64. K námietke nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia finančného riaditeľstva z dôvodu, že neuviedlo právny predpis, ktorý by prikazoval ohodnotiť akcie tak, ako ich ohodnotil daňový úrad, a z dôvodu, že neuviedlo správny právny predpis, ktorý mal byť porušený, resp. pre ktorý je dodatok účelový, kasačný súd uviedol, že ju považuje za nedôvodnú s prihliadnutím na všetky skutkové okolnosti, najmä na tie, ktoré s ňou bezprostredne súvisia, pričom takými sú zistené skutočnosti týkajúce sa dodatku v kontexte aplikácie § 3 ods. 6 daňového poriadku.

65. V ďalšej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku sa najvyšší súd vyjadril k námietke nezákonnosti protokolu č. 732/320/12562/2010/Mrtk z 19. marca 2010 a neoboznámenia s výsledkom daňovej kontroly. Uviedol, že sa prikláňa k časti odôvodnenia finančného riaditeľstva, ako aj krajského súdu, ktorí popísali postup správcu dane vo vzťahu k protokolu, ktorý považuje za zákonný, a to aj vo vzťahu k jeho prerokovaniu. Kasačný súd vychádzal z administratívneho spisu, z ktorého vyplýva, že „dňa 19. 03. 2010 bola zástupkyňi žalobkyne spolu s protokolom doručená výzva na vyjadrenie sa. Daňový subjekt predložil dňa 29. 03. 2010 písomné vyjadrenie k protokolu. Dňa 31. 03. 2010 sa uskutočnilo prerokovanie protokolu za účasti zástupkyne daňového subjektu, čo preukazuje zápisnica o ústnom pojednávaní č. 732/320/14438/2010/Mrtk, podpísaná zástupkyňou, ako aj poverenými pracovníkmi správcu dane. Správca dane vypracoval dňa 31. 03. 2010 dodatok k protokolu, v ktorom uviedol, že trvá na svojich zisteniach, pričom tento bol taktiež podpísaný zúčastnenými stranami. Z obsahu zápisnice vyplýva, že daňový subjekt k nemu nevzniesol žiadne námietky ani návrhy. Na predmetnom ústnom pojednávaní správca dane daňový subjekt oboznámil o priebehu a výsledku daňovej kontroly. Prerokovaním protokolu spolu s prítomným zástupcom daňového subjektu dňa 31. 03. 2010 bola daňová kontrola ukončená. Vzhľadom na to, že protokol nebol podpísaný zo strany zástupkyne podľa poslednej vety § 15 ods. 12 zákona o správe daní, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu, (t. j. v danom prípade 31. 03. 2010). Nie je zrejmé, z akého dôvodu žalobkyňa rozporuje oboznámenie sa s výsledkom daňovej kontroly, nakoľko hoci táto informácia nie je zaznamenaná explicitne v časti priebehu konania zápisnice o ústnom pojednávaní č. 732/320/14438/2010/Mrtk zo dňa 31. 03. 2010, vyplýva z časti predmetnej zápisnice, ktorá predchádza časti priebehu konania a navyše v samotnej časti priebehu konania je uvedené, že zástupca daňového subjektu neuznáva číselné zhrnutie výsledkov kontroly uvedené v protokole. Je teda nepochybné, že s výsledkom daňovej kontroly musel byť zástupca žalobkyne oboznámený. Skutočnosť, že zástupkyňa podpísala zápisnicu o ústnom pojednávaní a dodatok k protokolu nevyvracia tvrdenie žalovaného, že nepodpísala samotný protokol.“.

66. Ústavný súd považuje spôsob, akým sa najvyšší súd vysporiadal s námietkami sťažovateľky týkajúcimi sa nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia finančného riaditeľstva z dôvodu, že neuviedlo právny predpis, ktorý by prikazoval ohodnotiť akcie tak, ako ich ohodnotil daňový úrad, a skutočnosti, že neuviedlo správny právny predpis, ktorý mal byť porušený, resp. pre ktorý je dodatok účelový, ako i s námietkami nezákonnosti protokolu z 19. marca 2010 a neoboznámene s výsledkom daňovej kontroly, za ústavne akceptovateľný, jasne a zrozumiteľne odôvodnený, majúci základ v administratívnom spise a aplikovaných zákonných ustanoveniach.

67. Len pre úplnosť ústavný súd uvádza, že pokiaľ sťažovateľka pred ústavným súdom namieta nezákonnosť rozhodnutia finančného riaditeľstva z 30. marca 2015, ústavný súd konštatuje, že z predložených materiálov nevyplýva, že by svoju námietku predniesla pred najvyšším súdom, ktorého rozsudok a postup v konaní pred ústavným súdom napáda. Takýto postup sťažovateľky, ktorá nevyužila možnosť súdneho prieskumu predmetnej otázky v konaní pred všeobecnými súdmi a svoju námietku uplatnila až v konaní pred ústavným súdom, nemožno s odkazom na ustálenú judikatúru ústavného súdu akceptovať (III. ÚS 135/03, III. ÚS 201/04, IV. ÚS 266/08).

68. K námietke, že ak je dodatok považovaný za neplatný, tak nemožno na jeho podklade vyrubovať daň z kúpnej ceny ním určenej, kasačný súd upozornil na odôvodnenie prvostupňového orgánu, ako aj krajského súdu, v ktorom poukázal na skutočnosť, že správca dane akceptoval realizačnú kúpnu cenu uvedenú v prílohe č. 1 k dodatku a vo vyrubovanom konaní postupoval v súlade s rozhodnutím Okresného súdu Košice I, ako aj Krajského súdu v Košiciach, ktorý zamietol žalobu o určenie absolútnej neplatnosti predmetného dodatku. Z rozhodnutí vyplýva, že dodatok nie je považovaný priamo za neplatný, ale za účelový, čo predstavuje výrazný rozdiel najmä s ohľadom na skutočnosť, že finančné riaditeľstvo, ako aj prvostupňový orgán na dodatok nahliadali ako na jeden z podkladov pre rozhodnutie.

69. Ústavný súd považuje námietku sťažovateľky, týkajúcu sa dôvodu zamietnutia žaloby o určenie absolútnej neplatnosti predmetného dodatku všeobecnými súdmi, ktorým bolo nepreukázanie naliehavého právneho záujmu, v okolnostiach posudzovanej

veci za irelevantnú, keďže krajský súd, ako i najvyšší súd naň nenazerali ako na neplatný, ale ako na účelový.

70. Námietku vo vzťahu k nezákonnému predĺžovaniu lehôt počas celého daňového konania považoval kasačný súd za nedôvodnú, keďže zákon celkom zreteľne uvádza ako akceptovateľný dôvod predĺženia lehoty zložitosť prípadu. Kasačný súd vyslovil, že nepovažuje na základe spisu za preukázané, že by predĺženie lehoty bolo účelové a absentoval by skutočný zákonný dôvod. Za nedôvodnú považoval i námietku porušenia dvojinštančnosti konania, keďže vyrubovacie konanie vedené daňovým úradom bolo prvou inštanciou a následne konanie pokračovalo druhou inštanciou pred finančným riaditeľstvom ako odvolacím orgánom.

71. Napokon za nedôvodnú považoval najvyšší súd i námietku nerešpektovania záväznosti nadriadeného orgánu s ohľadom na to, že príslušný daňový úrad bol povinný čo najúplnejšie zistiť skutkový stav a preveriť súvislosti týkajúce sa aj ocenenia akcií, a to s poukazom na relevantné časti odôvodnenia kasačného súdu, ako aj odôvodnenia krajského súdu, v ktorom nielen konštatoval doplnenie dokazovania, ale aj uviedol, akým spôsobom bolo dokazovanie doplnené. Daňový úrad Bratislava dokazovanie vykonal a doplnil tým, že akceptoval dodatok č. 1 k zmluve o kúpe akcií z 11. septembra 2008 (rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 4 Cob/24/2014-388 z 28. mája 2014). Správca dane odstránil procesné nedostatky, preveril a opätovne posúdil správnosť výšky zdanených príjmov a využil dôkazy zabezpečené v rámci dosiaľ vykonaného dokazovania.

72. Ústavný súd konštatuje, že záver kasačného súdu, že na predĺženie lehôt počas daňového konania bol vždy relevantný zákonný dôvod, je odôvodnený a akceptovateľný. Preto uvedenú námietku sťažovateľky považuje za nedôvodnú, rovnako ako celkom zjavne nedôvodnú námietku porušenia dvojinštančnosti konania. Ústavný súd poukazuje na to, že zo samotného odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu v spojení s napadnutým rozsudkom krajského súdu vyplýva, že správca dane rešpektoval pokyn nadriadeného orgánu a dokazovanie doplnil, i to, akým spôsobom tak učinil. Preto i námietku súvisiacu s nerešpektovaním záväznosti pokynu nadriadeného orgánu považuje ústavný súd za nedôvodnú.

73. V súvislosti s námietkou arbitrárnosti a nekoherentnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd, poukazujúc na už uvedené a citované časti jeho odôvodnenia, konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli s ohľadom na zistený skutkový a právny stav zjavne nelogické, ústavne neudržateľné, alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti, dôležité pre riadne zistenie stavu veci a pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky, alebo že by nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nesvysporiadaní sa s jej námietkami v konaní pred krajským súdom alebo v správnom konaní. Odôvodnenie napadnutého rozsudku a právny názor najvyššieho súdu ústavný súd hodnotí ako ústavne aprobovateľné, logické, a materiálne, ani formálne im nemožno vytknúť nesúlad s namietanými základnými právami podľa ústavy a listiny.

74. Z uvedeného vyplýva, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a základnými právami podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny, 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.

75. Ústavný súd opakovane zdôrazňuje, že účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, I. ÚS 178/2014, III. ÚS 502/2015, II. ÚS 588/2016).

76. Ako už tiež bolo uvedené, úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov interpretácie a aplikácie právnych noriem všeobecnými súdmi 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.).

77. Sťažovateľka, ktorá je v konaní pred ústavným súdom kvalifikovane právne zastúpená, stavia ústavný súd práve do pozície súdu vyššej (ďalšej) inštancie, ktorý by mal nanovo prehodnocovať skutkový stav a z neho vyplývajúce právne závery. Takýto postup však s odkazom na už citovanú judikatúru nie je v konaní podľa čl. 127 ústavy možný.

78. Keďže napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je podľa názoru ústavného súdu z ústavného hľadiska akceptovateľný a udržateľný, ústavnú sťažnosť pri predbežnom prerokovaní odmietol v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

79. Pokiaľ sťažovateľka namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny v spojení s čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 a 3, čl. 13 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 4 ods. 1 listiny, ústavný súd dáva do pozornosti svoju stabilizovanú judikatúru, v ktorej zdôrazňuje, že čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 a 3, čl. 13 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 4 ods. 1 listiny majú charakter ústavných princípov, ktoré sú povinné rešpektovať všetky orgány verejnej moci pri výklade a uplatňovaní ústavy, resp. listiny. Tieto ustanovenia ústavy a listiny sú vždy implicitnou súčasťou rozhodovania ústavného súdu, t. j. aj jeho rozhodovania o porušovaní základných práv a slobôd garantovaných ústavou podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, a preto ak ústavný súd nedospeje k záveru, že boli porušené základné práva a slobody sťažovateľa, neexistuje ani dôvod na vyslovenie porušenia označených ustanovení ústavy či listiny (m. m. IV. ÚS 119/07).

80. Vo vzťahu k sťažovateľkou namietanému porušeniu čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 ústavy ústavný súd poznamenáva, že keďže v posudzovanej veci nebolo zistené porušenie jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy, ako ani podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, nemohlo dôjsť ani k porušeniu týchto práv, ktoré predstavujú tzv. interpretačné, resp. aplikačné pravidlá, ktoré nemožno podaním ústavnej sťažnosti podľa čl. 127 ústavy namietat samostatne, ale vždy len v súvislosti s porušením konkrétneho základného práva alebo slobody,

zakotvených v druhej hlave ústavy, prípadne práva zaručeného medzinárodnými zmluvami o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

81. Z uvedených dôvodov ústavný súd odmietol aj túto časť ústavnej sťažnosti sťažovateľky podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde pre jej zjavnú neopodstatnenosť.

III.3 K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

82. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

83. Nasledovaním uvedenej judikatúry ESLP a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (prípadne extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o určenie rozdielu na dani z príjmov fyzickej osoby na základe daňových právnych predpisov (teda nedošlo k uloženiu sankcie, 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 v danom prípade; k tomu porov. Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd odmietol ústavnú sťažnosť aj v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

III.4 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, podľa čl. 11 ods. 1 a 5 listiny a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

84. Vo vzťahu k namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, podľa čl. 11 ods. 1 a 5 listiny a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu ústavný súd konštatuje, že ich porušenie sťažovateľka namieta v priamej príčinnej súvislosti s namietaným porušením základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 3 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny, ako i práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Keďže ústavný súd dospel k záveru, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2, čl. 47 ods. 3 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 listiny, ako i práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, v konkrétnych okolnostiach posudzovanej veci nemohlo dôjsť ani k porušeniu uvedených práv. Ústavný súd preto aj túto časť ústavnej sťažnosti odmietol pri predbežnom prerokovaní podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

85. Keďže ústavná 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 19. novembra 2020

Luboš Szigeti
predseda senátu