



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 261/2025-33

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Miroslava Duriša a Miloša Maďara (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **S.F.H., s.r.o.**, Gúgska 13B, Nové Zámky, zastúpenej AK Matyšák, s. r. o., Mudroňova 75, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/59/2023 z 29. októbra 2024 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 sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 13. februára 2025 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), podľa čl. 36 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a svojho základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy a podľa čl. 38 ods. 1 listiny označeným rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorým zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/81/2021-88 z 1. februára 2023. Týmto rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá správna žaloba sťažovateľky proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“ alebo „finančné riaditeľstvo“) č. 100661875/2021 z 21. apríla 2021, ktorým bol sťažovateľke vyrubенý rozdiel dane 13 074,75 eur na dani za zdaňovacie obdobie október 2008. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu navrhuje zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, ako aj z podkladov (rozsudok krajského súdu č. k. 11S/81/2021-88 z 1. februára 2023) zaobstaraných z verejne dostupných registrov (www.justice.gov.sk) ústavný súd zistil, že Daňový úrad Nitra, pobočka Nové Zámky (ďalej aj „správca dane“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2008 a dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie v roku 2008, o ktorej výsledku vyhotovil protokol zo 16. júla 2012. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vydal vo veci

zdaňovacieho obdobia október 2008 vo veci DPH postupne tri dodatočné platobné výmery (z roku 2012, 2013, 2014), ktoré boli jednotlivito vydanými rozhodnutiami finančného riaditeľstva zrušené.

3. V priebehu daňového konania pred správnymi orgánmi bolo medzi účastníkmi konania sporné dodanie stavebných prác sťažovateľke deklarovaným dodávateľom [REDAKOVANÉ]. (ďalej aj „dodávateľ“), podľa ňou predložených faktúr a ďalších listinných dôkazov, a to pri nespornom zrealizovaní a odovzdaní vykonaného stavebného diela sťažovateľkinmu objednávateľovi.

4. Správca dane vydal v podarí štvrté rozhodnutie z 27. januára 2015 potvrdené rozhodnutím žalovaného z 20. apríla 2015, ktorým vyrubil sťažovateľke rozdiel dane 13 074,75 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2008, a to z dôvodu preukázaného nevykonania predmetných stavebných prác dodávateľom. Ďalší procesný obrat nastal v dôsledku vydania rozsudku krajského súdu č. k. 11S/259/2015-51 z 1. marca 2017 potvrdeného rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/41/2017 z 30. apríla 2020, ktorým došlo k zrušeniu rozhodnutia žalovaného z 20. apríla 2015 a vráteniu veci na ďalšie konanie. Konajúce správne sudy zhodne dospeli k záveru o nedostatočne zistenom skutkovom stave. Prezentujúc výhrady k rozsahu hodnotenia vykonaných dôkazov, konštatovali nejednoznačnosť výsledkov vykonaného dokazovania. Pre pochybnosti o vierohodnosti (rozdielných) výpovedí vtedajšieho konateľa dodávateľa [REDAKOVANÉ] (ako rozhodujúceho dôkazu) bol správcovi dane uložený procesný pokyn na doplnenie dokazovania, aj formou konfrontácie [REDAKOVANÉ] s konateľom sťažovateľky.

5. V ďalšej „novej“ fáze daňového konania správca dane vykonal úkony smerujúce k vykonaniu konfrontácie, ktorú však nebolo možné realizovať pre nemožnosť zabezpečiť osobnú prítomnosť konateľa sťažovateľky. Z tohto dôvodu správca dane nahliadol do spisu sťažovateľky týkajúceho sa vyrubovacieho konania po daňovej kontrole dane z príjmov právnickej osoby, kde bol 10. júla 2019 vykonaný výsluch [REDAKOVANÉ] za prítomnosti konateľa sťažovateľky a jej splnomocneného zástupcu, v ktorom poprel spoluprácu so sťažovateľkou. Správca dane v týchto súvislostiach poukazoval aj na nový dôkaz – právoplatné uznesenie Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 4To/77/2019 z 18. septembra 2019 o zamietnutí odvolania krajského prokurátora proti rozsudku Okresného súdu Košice I sp. zn. 10Tk/1/2017 z 31. januára 2019, ktorým bolo potvrdené, že [REDAKOVANÉ] pôsobil v organizovanej skupine ako tzv. „biely kôň“ a pričínal sa vo viacerých skutkoch o neoprávnené uplatnenie nadmerných odpočtov DPH. Aj z týchto dôvodov nebolo v poradí už piatym rozhodnutím správcu dane zo 17. decembra 2020 v spojení s rozhodnutím žalovaného z 21. apríla 2021 (por. bod 1 tohto uznesenia, *pozn.*) uznané právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom za dodanie stavebných prác a stavebného materiálu pre nepreukázané splnenie hmotnoprávných podmienok uplatneného práva, keďže finančné orgány dôvodne spochybnili dodanie služieb deklarovaným dodávateľom.

6. Proti rozhodnutiu finančnej správy sťažovateľka podala správnu žalobu, ktorá bola rozsudkom krajského súdu z 1. februára 2023 (por. bod 1 tohto uznesenia, *pozn.*) zamietnutá podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Krajský súd potvrdil dôvodné spochybnenie dodania služieb sťažovateľke deklarovaným dodávateľom s odkazom na rozsiahle dokazovanie pred daňovými orgánmi a vyslovil, že zabezpečené dôkazy predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz dostatočne relevantný pre rozhodnutie správnych orgánov v danej veci. Súčasne konštatoval, že sťažovateľka dôkazné bremeno v nadväznosti na pomenované pochybnosti neunesla.

7. Proti rozsudku krajského soudu stěžovatelka podala kasační stížnost, kterou nejvyšší soud napadnutým rozsudkem jako nedůvodnou zamítl podle § 461 SSP. Vysporiadajúc sa s nastolenými otázkami rozsahu a (ne)správnosti vyhodnotenia vykonaného dokazovania, (ne)rešpektovania právne záväzného pokynu najvyššieho súdu v rozhodnutí sp. zn. 2Sžfk/41/2017 z 30. apríla 2017 a (ne)prípustnosti neúčasti stážovateľky na prerokovaní výsledkov dokazovania vo vyrubovacom konaní, najvyšší správny súd sa stotožnil so závermi krajského súdu a finančných orgánov o dôvodnom spochybnení splnenia materiálnej podmienky práva na odpočítanie dane. Pre úplnosť dodal, že má vedomosť o existencii rozsudku sp. zn. 4Sfk/10/2023 z 24. mája 2023 (ďalej aj „skorší rozsudok“), ktorým tento v inej veci stážovateľky (týkajúcej sa uplatneného nároku na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie september 2008, *pozn.*) zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V tejto súvislosti vysvetlil, že inštitút veľkého senátu podľa § 22 SSP nevyužil pre skutkovú odlišnosť posudzovanej veci oproti rozhodnutiu sp. zn. 4Sfk/10/2023 z 24. mája 2023, ktorá mala spočívať vo vykonaní ďalších procesných úkonov správcu dane a v odstránení väd, pre ktoré došlo k zrušeniu jeho predchádzajúcich rozhodnutí.

II.

Argumentácia stážovateľky

8. Porovnávajúc obsah (neskoršieho) napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu a (skoršieho) rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/10/2023 z 24. mája 2023, stážovateľka hodnotí, že obe rozhodnutia vychádzali z totožného skutkového stavu, rovnakých dôkazov vykonaných v daňovom konaní (na ktoré v ďalšom bode stížnosti aj bližšie poukazuje, *pozn.*), no tento totožný skutkový stav bol dvomi senátmi kasačného súdu odlišne právne posúdený. Ďalej rozlišuje, že kým najvyšší správny súd v skoršom rozsudku (rešpektujúci právny názor v predchádzajúcich rozhodnutiach správnych súdov) považoval vykonané dôkazy na nedostatočné a vyslovil potrebu dokazovania doplniť, tak v napadnutom rozsudku považoval vykonané dôkazy za dostatočné pre prijatie záveru správcu dane o vyrubení rozdielu dane stážovateľky.

9. Argumentu najvyššieho správneho súdu v napadnutom rozsudku, že zo skoršieho rozhodnutia nevyplýva, aké úkony vykonali správne orgány po predchádzajúcom rozhodnutí najvyššieho súdu, stážovateľka oponuje a poukazuje pritom na samotný súdny spis, najmä na časť daňovej kontroly, keďže všetky procesné úkony a nové zistenia, ktoré správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly, sa týkali rovnako dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2008 (skorší rozsudok), ako aj DPH za zdaňovacie obdobie október 2008. Stážovateľka dodáva, že aj samotné rozhodnutia správnych súdov (rozsudok krajského súdu sp. zn. 11S/81/2021 z 1. februára 2023 v bodoch 23 – 26 a rozsudok krajského súdu sp. zn. 11S/80/2021 z 24. augusta 2022 v bodoch 23 – 27) poukazujú na totožné dôkazy, o ktoré bolo daňové konanie v roku 2019 doplnené.

10. Stážovateľka namieta porušenie svojich základných práv napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu z dôvodu nesprávneho vyhodnotenia skutkovej odlišnosti ním prejednávanej veci s vecou prejednanou v inom konaní vedenom pod sp. zn. 4Sfk/10/2023 z 24. mája 2023 a nepostúpenia veci veľkému senátu podľa § 22 ods. 1 písm. a) SSP. Stážovateľka zastáva názor, že ak to neurobil a rozhodol vo veci sám, zaťažil konanie vadou nesprávne obsadeného súdu a zasiahol do jej ústavného práva na zákonného sudcu.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

11. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie ústavného práva na súdnu ochranu a na zákonného sudcu tým, že najvyšší správny súd pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky dospel za totožného skutkového stavu k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý bol vyjadrený v skoršom rozhodnutí najvyššieho správneho súdu bez toho, aby vec postúpil postupom podľa § 22 ods. 1 písm. a) SSP veľkému senátu.

12. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti argumentuje vydaním dvoch rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, ktoré mali byť založené na totožnom skutkovom stave, avšak s odlišným výsledkom; kým skoršie rozhodnutie, ktorým bolo kasačnej sťažnosti sťažovateľky vyhovené a rozhodnutie žalovaného o vyrubení rozdielu dane zrušené, spolu s procesným pokynom doplniť dokazovanie, tak neskorším (ústavnou sťažnosťou napadnutým) rozhodnutím najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietol s odôvodnením, že vykonanými úkonmi správcu dane po predchádzajúcom rozhodnutí najvyššieho súdu boli vady konania odstránené. Podstatná sťažnostná námietka smeruje proti vzniknutému stavu, keď konajúci senát najvyššieho správneho súdu, ktorý dospel pri svojom rozhodnutí k odlišnému právnemu záveru, opomenul postúpiť vec veľkému senátu pre nesprávne vyhodnotenie skutkovej odlišnosti.

13. Z uvedených dôvodov ústavný súd podrobil ústavnoprávnej kontrole dôvody, pre ktoré konajúci senát najvyššieho správneho súdu nepostúpil vec na rozhodnutie veľkému senátu, berúc na zreteľ, že porušenie predmetnej povinnosti je ústavným súdom považované za porušenie ústavného práva na zákonného sudcu (pozri napr. I. ÚS 385/2022, I. ÚS 189/2021).

14. Porovnávajúc obsah oboch rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku o zamietnutí kasačnej sťažnosti správne vyhodnotil, že nejde o typovo skutkovú obdobnosť a dostatočne zrozumiteľne a presvedčivo odôvodnil odlišnosť skutkových charakteristík posudzovaných rozhodnutí, ktoré viedlo k odklonu od svojho skoršieho rozsudku bez potreby aktivovať inštitút veľkého senátu. Pre tento záver ústavného súdu je rozhodujúca tá skutočnosť, že skutkový základ napadnutého meritórneho rozsudku bol vybudovaný na reflexii zmeny v skutkovom stave – v dôkaznej situácii, a to v podobe už vykonaných úkonov správcu dane a už odstránených vád (dôkladne preskúmaných, vyčerpávajúco a presvedčivo vyhodnotených v bodoch 77 a 92 napadnutého rozsudku, *pozn.*), pre ktoré došlo k zrušeniu jeho predchádzajúcich rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane (body 105 a 106 napadnutého rozsudku). Naproti tomu iný senát najvyššieho správneho súdu „skorší“ rozsudok, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného z rýdzo procesných dôvodov, skutkovo vybuvoval diametrálne odlišným spôsobom, keď odkázal na predchádzajúce kasačné rozhodnutia najvyššieho súdu (vrátane rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžfk/41/2017, por. bod 4 tohto uznesenia, *pozn.*) pojednávajúce o potrebe ešte doplniť dokazovanie a odstrániť tam špecifikované vady rozhodnutí finančných orgánov o vyrubení rozdielu dane (body 41 a 42 skoršieho rozsudku).

15. Ústavný súd uzatvára, že najvyšší správny súd v bodoch 105 a 106 napadnutého rozsudku správne a preskúmateľne vyhodnotil odlišnosť skutkového charakteru, pre ktorú aplikácia inštitútu veľkého senátu v danom prípade nie je na mieste. Preto ústavný súd nevidí žiadnu svojvôľu trojčlenného senátu v rozhodnutí nepredložiť vec veľkému senátu.

16. Vychádzajúc z viazanosti ústavného súdu rozsahom a dôvodmi návrhu na začatie konania podľa § 45 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“), nemôžu byť sťažovateľkou prezentované pochybnosti o ústavnej udržateľnosti napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu v tvrdení o vade nesprávne obsadeného súdu základom toho, aby bolo možné dospieť k záveru o porušení základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu a na zákonného sudcu. Preto je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená a ako taká bola v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietnutá.

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

V Bratislave (detašované pracovisko) 23. apríla 2025

Jana Baricová
predsedníčka senátu