



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 479/2021-16

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti [REDACTED], zastúpenej JUDr. Romanom Foltínom, advokátom, Školská 3, Nitra, proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S 110/2018-138 z 31. júla 2019 a proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 17/2020 z 25. novembra 2020 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 18. februára 2021 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Krajského súdu v Nitre (ďalej len „krajský súd“) č. k. 11 S 110/2018-138 z 31. júla 2019 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 8 Sžfk 17/2020 z 25. novembra 2020 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“).

2. Z ústavnej sťažnosti a napadnutých rozhodnutí vyplýva nasledujúci stav veci:

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol správnu žalobu, ktorá smerovala proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100820097/2018 z 25. apríla 2018, ktorým tento správny orgán zamietol odvolanie sťažovateľky a potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočky Nové Zámky č. 102462348/2017 z 27. novembra 2017, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 4 800 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2013 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“). Krajský súd vychádzal zo zisteného skutkového stavu, že sťažovateľka si uplatnila nárok na odpočet DPH z dodávateľských faktúr, ktorých predmetom bolo dodanie služby – prenájom

motorových vozidiel. Predloženie faktúr je však splnením len jednej z podmienok na uznanie odpočtu DPH. Daňový subjekt, ktorý žiada o uznanie odpočtu DPH, musí totiž preukázať reálne uskutočnenie obchodu. Vzhľadom na to, že sťažovateľka nepreukázala reálne uskutočnenie ňou deklarovanych obchodných transakcií a z vykonaného dokazovania vyplýva, že deklarovaneému dodávateľovi nemohla vzniknúť povinnosť odviest' DPH, nemohlo sťažovateľke ani vzniknúť právo na odpočet DPH. Krajský súd sa vyjadril aj k procesným námietkam sťažovateľky, a to (i) k námietke zaujatosti daňového kontrolóra, (ii) k žurnalizácii administratívneho spisu a (iii) k neupovedomeniu o výsluchu svedkov dožiadaným správcom dane a s tým spojenou nemožnosťou sťažovateľky klásť im otázky.

3. Krajský súd považoval námietku zaujatosti daňového kontrolóra za nedôvodnú, keďže sťažovateľka počas daňovej kontroly nevzniesla námietku zaujatosti proti daňovému kontrolórovi, tento sa z vlastného podnetu nechal vylúčiť po ukončení daňovej kontroly, sťažovateľka teda nepreukázala existenciu okolností, ktoré by boli spôsobilé spochybnit' nezaujatosť daňového kontrolóra, preto sa jej námietky pohybovali v rovine špekulácií. K námietke sťažovateľky týkajúcej sa žurnalizácie spisu krajský súd uviedol, že je celkom nedôvodná, keďže sťažovateľke bolo umožnené nahliadnuť do kompletnej spisovej dokumentácie a mala možnosť oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania, pričom nebolo zrejmé, akým konkrétnym spôsobom malo dôjsť k porušeniu jej práv. Sťažovateľka namietala aj neupovedomenie o výsluchu svedkov, ktorých výsluch sa vykonal prostredníctvom dožiadania. Krajský súd z administratívneho spisu ustálil, že sťažovateľka nebola o tomto výsluchu vopred upovedomená, napriek tomu táto skutočnosť sama osebe nemala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia správcu dane. Okolnosti, na ktoré boli predmetní svedkovia vypočúvaní, nemali vplyv na závery správcu dane o neuskutočnení zdaniteľných obchodov podľa uplatnených daňových dokladov. Išlo o informácie, ktoré sa bezprostredne nedotýkali obchodných vzťahov sťažovateľky s dodávateľom a na základe ktorých správca dane vykonával ďalšie zisťovanie. S obsahom výpovedí týchto svedkov bolo sťažovateľke umožnené oboznámiť sa a mala možnosť vyjadriť sa k ich obsahu, resp. navrhnúť vykonanie ďalších dôkazov na preukázanie svojich tvrdení.

4. Rozsudok krajského súdu napadla sťažovateľka kasačnou sťažnosťou, ktorej obsahom o. i. boli opätovne aj námietky sťažovateľky týkajúce sa nesprávneho vyhodnotenia možnej zaujatosti daňového kontrolóra, nedostatkov vo vedení spisovej dokumentácie spočívajúcich v nežurnalizácii administratívneho spisu, ako aj neupovedomenia o výsluchu svedkov.

5. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol, stotožnil sa s názorom krajského súdu, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno na preukázanie naplnenia podmienok na odpočet DPH, t. j. nepreukázala, že motorové vozidlá, ktoré mala užívať na základe zmluvy o podnájme, aj reálne využívala na svoju podnikateľskú činnosť. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že dodávateľ reálne nedisponoval v rozhodnom čase predmetnými motorovými vozidlami, preto bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľných plnení. K sťažovateľkou opakovane formulovaným procesným námietkam uviedol:

6. V prípade námietky súvisiacej s účasťou daňového kontrolóra na daňovej kontrole sa najvyšší súd stotožnil s odôvodnením rozsudku krajského súdu, podľa ktorého tvrdenie, že daňový kontrolór mohol byť zaujatý od počiatku, je len v rovine špekulácií a nemá oporu v administratívnom spise. Rovnaký záver vyslovil aj vo vzťahu k námietke o neupovedomení sťažovateľky o výpovedi konkrétnych dvoch svedkov, keďže obsah ich výpovedí sa týkal všeobecných skutočností

o pôsobení spoločností, ktoré boli skutočnými vlastníkami vozidiel, avšak nie skutočností týkajúcich sa vozidiel samotných, preto nemali vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane.

7. Vo vzťahu k námietke smerujúcej k tomu, že spis nebol žurnalizovaný, najvyšší súd uviedol, že sťažovateľka síce túto námietku odôvodňovala pochybnosťami o možnej manipulácii, keď tvrdila, že v spise chýbali jej vyjadrenia a podania, avšak nešpecifikovala, o ktoré malo konkrétne ísť, a tak nie je zrejmé, či by tieto vôbec mali význam pre posúdenie veci a či naozaj v spise absentovali. Uvedená námietka je podľa najvyššieho súdu len všeobecným tvrdením, na ktorého preukázanie sťažovateľka neuviedla žiadne relevantné skutočnosti. Skutočnosť, že bol sťažovateľke pri nahliadaní do administratívneho spisu predložený spis, ktorý obsahoval voľné listiny očíslované ceruzkou, sama osebe nenapovedá, že by malo ísť o nekompletný spis. Žurnalizácia spisu je tvorená samotným obsahom spisu, pričom najvyšší súd po prieskume spisu konštatoval, 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 prejednávajúcu vec. V tomto smere ešte vo všeobecnosti zdôraznil, že pri posudzovaní úplnosti administratívneho spisu je potrebné prihliadať aj na preukázateľný, hoci aj len potenciálny, vplyv určitej absentujúcej listiny alebo iného podkladu na prejednávajúcu vec. Z námietky sťažovateľky však toto nebolo zrejmé a najvyšší súd v tomto smere nespozoroval pochybenie.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

8. Proti napadnutým rozsudkom všeobecných súdov podala sťažovateľka túto ústavnú sťažnosť, v ktorej argumentuje:

a) Daňovú kontrolu mal podľa jej názoru realizovať kontrolór, ktorý bol zaujatý; sťažovateľka poukazuje, že úkony daňového kontrolóra sa jej zdali zvláštne a neštandardné. Po jeho vylúčení z daňovej kontroly na jeho vlastný podnet sťažovateľke nebolo oznámené, aké boli dôvody jeho vylúčenia, a ak tieto dôvody trvali aj počas jeho účasti na kontrole, toto konanie je nezákonné. Poukázala tiež na to, že tento kontrolór je väzobne stíhaný pre prijímanie úplatku. Sťažovateľka poukazuje aj na to, že tu nejde o jej právo vzniesť námietku zaujatosti, ale o skúmanie dôvodov zaujatosti daňového kontrolóra.

b) Administratívny spis nebol správne žurnalizovaný a bolo s ním manipulované. Sťažovateľka poukazuje na to, že spis bol na konci daňového konania v inom rozsahu ako administratívny spis, ktorý tvoril prílohu súdneho spisu. Uvádza, že administratívny spis mal pôvodne 196 príloh a spis, ktorý bol predložený súdu, mal iba 125 príloh s tým, že v ňom nie sú sťažovateľkine návrhy, podania a námietky, ktoré elektronicky vždy zasielala daňovému úradu. Poukázala na rozhodnutia najvyššieho súdu R 66/1998, sp. zn. 3 Sžo/7/2012 a sp. zn. 3 Sžo/87/2013 (zrejme sp. zn. 3 Sžf/87/2013, pozn.), ktoré sa týkajú vedenia administratívnych spisov.

c) Počas administratívneho konania došlo k neupovedomeniu o výsluchu svedkov dožiadaným správcom dane. Sťažovateľka uvádza, že súdy síce potvrdili, že nebola o výsluchoch upovedomená, ale nepovažovali za potrebné túto vadu odstrániť. Tento postup je podľa sťažovateľky v rozpore s princípom legality v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy, s čím je úzko spojená aj zásada enumeratívности verejnoprávnych pretenzií, ktorá znamená, že správca dane pri svojej činnosti nemôže konať

svojvoľne, ale svoju právomoc môže uplatňovať len na účely, ku ktorým mu bola táto právomoc zverená (I. ÚS 314/2015).

d) Sťažovateľka uzatvára, že splnila všetky zákonné podmienky pre oprávnené uplatnenie si nároku na odpočet DPH, zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako boli deklarované v predložených daňových dokladoch.

e) Sťažovateľka uzatvára, že najvyšší súd sa nedostatočne vysporiadal s jej námietkou, krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia a jeho rozhodnutie je arbitrárne.

### III.

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

9. Podstatou ústavnej sťažnosti je sťažovateľkou namiatané porušenie jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 46 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami krajského súdu a najvyššieho súdu, ktoré sa nesprávnym spôsobom vysporiadali s námietkami sťažovateľky formulovanými aj v podanej ústavnej sťažnosti o procesných nedostatkoch v rámci postupu správcu dane, ktoré spočívajú v nezohľadnení možnej zaujatosti daňového kontrolóra, v neúplnom administratívnom spise a neupovedomení sťažovateľky o výsluchu svedkov realizovanom formou dožiadania iným daňovým úradom.

#### **III.1. K namiatanému porušeniu sťažovateľkou označených základných práv napadnutým rozsudkom krajského súdu:**

10. 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 a právomoc ústavného súdu len subsidiárne, t. j. ústavná ochrana je postavená na princípe subsidiarity. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu mohla sťažovateľka podať kasačnú sťažnosť (čo aj využila), o ktorej najvyšší súd rozhodol svojím napadnutým rozsudkom. Právomoc najvyššieho súdu rozhodnúť o kasačnej sťažnosti sťažovateľky v danom prípade vylučuje právomoc ústavného súdu rozhodnúť o ústavnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu. Vzhľadom na to, že na zabezpečenie účinnej ochrany svojich základných práv mala sťažovateľka k dispozícii účinný právny prostriedok nápravy (kasačnú sťažnosť), bolo potrebné jej ústavnú sťažnosť v tejto časti vo vzťahu k namiatanému rozsudku krajského súdu odmietnuť podľa § 56 ods. 2 písm. a) 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“) pre nedostatok právomoci ústavného súdu.

#### **III.2. K namiatanému porušeniu sťažovateľkou označených základných práv napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu:**

11. Ústavný súd konštatuje, že na základe totožnej právnej argumentácie založenej na obdobných skutkových zisteniach (rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu v sume nadmerného odpočtu vo výške 9 600 eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2013) ústavný súd posudzoval ústavnú sťažnosť totožnej sťažovateľky a uznesením č. k. II. ÚS 71/2021-17 z 23. februára 2021 rozhodol vo vzťahu k namiatanému rozsudku krajského súdu o odmietnutí ústavnej sťažnosti podľa

§ 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde pre nedostatok právomoci ústavného súdu a vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho súdu pre zjavnú neopodstatnenosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

12. Závery ústavného súdu v uznesení č. k. II. ÚS 71/2021-17 z 23. februára 2021 platia v plnom rozsahu aj na prejednávajúcu vec a ústavný súd sa s nimi stotožňuje a plne odkazuje na odôvodnenie tohto uznesenia, najmä dáva sťažovateľke do pozornosti body 10 až 14 tohto rozhodnutia.

13. Na podporu uvedených záverov ústavný súd uvádza, že námietky sťažovateľky sú formulované všeobecným spôsobom bez konkrétneho možného dopadu na zákonnosť rozhodnutia správcu dane, čo uvádzajú aj všeobecné súdy, ktoré sa námietkami sťažovateľky už zaoberali. Ústavný súd nemôže pristupovať k ochrane základných práv a slobôd formalisticky, ale musí skúmať, či medzi namietaným pochybením súdu a tvrdým porušením základného práva a slobody existuje príčinná súvislosť. Inak povedané, skúma, či namietané procesné pochybenie mohlo mať vplyv na výrok napadnutého rozhodnutia. Tiež zdôrazňuje, že okolnosti odôvodňujúce existenciu tejto príčinnej súvislosti musí uviesť sťažovateľ. Ústavný súd z úradnej povinnosti neskúma skutkový stav. Aj z toho dôvodu je v zmysle § 123 ods. 1 písm. d) zákona o ústavnom súde povinnosťou sťažovateľa uviesť konkrétne skutkové a právne dôvody, pre ktoré malo podľa neho dôjsť k porušeniu jeho základných práv a slobôd (II. ÚS 71/2021).

14. Námietka o neúplnosti administratívneho spisu, možnej zaujatosti daňového kontrolóra, ako aj o neupovedomení o výsluchu svedkov nie je sťažovateľkou ďalej rozvinutá do polohy, aké konkrétne následky boli spôsobené týmto formálne nesprávnym procesným postupom. Je výlučne vecou sťažovateľky uviesť konkrétne okolnosti, ktoré by boli spôsobilé zasiahnuť do ňou označených práv. V tomto smere je argumentácia sťažovateľky povrchnou a bez ďalšieho je zjavné, že nie je spôsobilou reálne zasiahnuť do ňou označených práv.

15. Z uvedených dôvodov vo vzťahu k tvrdenému porušeniu označených práv nemožno sťažnosťným námietkam sťažovateľky prisvedčiť. Za zjavne neopodstatnenú možno považovať sťažnosť, pri ktorej predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistí 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). Ústavný súd na základe uvedeného odmietol ústavnú sťažnosť sťažovateľky ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

16. Keďže ústavný súd odmietol podanú ústavnú sťažnosť ako celok, rozhodovanie o ďalších nárokoch sťažovateľky uvedených v petite ústavnej sťažnosti stratilo právny význam.

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

**V Košiciach 5. októbra 2021**

**Libor DUEA**  
**predseda senátu**