



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 23/2021-25

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 19. januára 2021 v senáte zloženom z predsedu senátu Rastislava Kaššáka (sudca spravodajca) a sudcov Jany Baricovej a Miloša Maďara predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť sťažovateľa [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpeného advokátkou kanceláriou [REDACTED], [REDACTED], v mene ktorej koná advokát a konateľ [REDACTED], vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 6/2017 z 26. februára 2019 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.**

#### **Vymedzenie napadnutého rozhodnutia**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 17. mája 2019 doručená ústavná sťažnosť [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namieta porušenie základných práv podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 8 Sžfk 6/2017 z 26. februára 2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Ústavná sťažnosť sťažovateľa je vedená pod sp. zn. Rvp 881/2019 a v súlade s čl. X bodom 5 písm. c) Rozvrhu práce Ústavného súdu Slovenskej republiky na obdobie od 26. apríla 2019 do 31. decembra 2019 v znení dodatku č. 1 schváleného 16. októbra 2019 bola náhodným výberom pomocou technických a programových prostriedkov prerozdelená a 17. októbra 2019 pridelená sudcovi spravodajcovi Rastislavovi Kaššákovi.

3. Podľa čl. II bodu 5 Rozvrhu práce Ústavného súdu Slovenskej republiky schváleného na zasadnutí pléna ústavného súdu konanom 16. decembra 2020 na obdobie od 1. januára 2021 do 31. decembra 2021 (ďalej len „rozvrh práce“) je na konanie vo veciach patriacich do pôsobnosti senátov ústavného súdu v jednotlivých prípadoch príslušný ten senát ústavného súdu, ktorého členom je sudca spravodajca, ktorému bola vec pridelená. V súlade s čl. II bodom 3.1 rozvrhu práce pri predkladaní pridelených vecí do senátu sudcom spravodajcom Rastislavom Kaššákom pracuje prvý senát ústavného súdu v zložení Rastislav Kaššák (predseda senátu), Jana Baricová a Miloš Maďar. Ústavnú sťažnosť sťažovateľa preto predbežne prerokoval senát v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

4. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľ sa podanou správnu žalobou domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 1778534/2015 zo 16. decembra 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočky Dolný Kubín (ďalej len „správca dane“) č. 9511401/5/1813250/2014 z 12. mája 2014, ktorým mu bol vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubený za zdaňovacie obdobie 2010 rozdiel dane z príjmov fyzických osôb v sume 32 283,93 €, keďže daň vyrubená na základe podaného daňového priznania bola 835,77 €, avšak daň zistená správcou dane po daňovej kontrole bola 33 119,70 €, pričom rozdiel dane predstavuje sumu 32 283,93 €. Správca dane neuznal sťažovateľovi ako daňovému subjektu v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2010 daňové výdavky celkom v sume 174 314,26 €, ktoré predstavovali výdavky spojené s dodaním služby – reklamnej kampane v sieti súkromných rozhlasových staníc v sume 161 500 € (fakturované spoločnosťou [REDAKOVANÉ]), a tiež výdavky v sume 4 389,72 € spojené s používaním osobného motorového vozidla v roku 2010 na účely služobných ciest do zahraničia.

4.1 Sťažovateľ v podanej správnej žalobe namietal nezákonnú dĺžku uskutočnenej daňovej kontroly, porušenie jeho práva klásť predvolaným svedkom otázky a byť prítomný na ústnom pojednávaní, nezákonné vykonanie úkonov počas prerušenia daňovej kontroly, ďalej nedostatočné odôvodnenie rozhodnutí správcu dane a žalovaného a tiež nedostatočne zistený skutkový stav a jeho rozpor s obsahom administratívneho spisu.

5. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp. zn. 20 S 16/2016 z 8. novembra 2016 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“) žalobu sťažovateľa zamietol podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) a sťažovateľovi ani žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

5.1 V odôvodnení rozsudku konštatoval, že rozhodnutia oboch orgánov verejnej správy považuje za vecne správne a v súlade so zákonom, pričom podrobne reagoval

na všetky námietky sťažovateľa prezentované v správnej žalobe, ktoré vyhodnotil ako účelové a nedôvodné.

6. O kasačnej sťažnosti sťažovateľa podanej proti právoplatnému rozsudku krajského súdu rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom, ktorým kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP a sťažovateľovi nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania.

6.1 Najvyšší súd konštatoval, že správca dane vykonal v konaní rozsiahle dokazovanie a dostatočne zistil skutkový stav, pričom sa v celom rozsahu stotožnil so závermi krajského súdu prijatými vo vzťahu k námietkam sťažovateľa prezentovaným v správnej žalobe. Najvyšší súd prisvedčil názoru krajského súdu, že orgány verejnej správy dostatočným spôsobom zdôvodnili, z akého dôvodu neuznali ako daňové výdavky podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) sťažovateľom uplatnené výdavky spojené s dodaním služby (odvysielania reklamnej kampane deklarovanej vo faktúrach vyhotovených spoločnosťou [REDACTED]), a tiež výdavky spojené s výkonom zahraničných služobných ciest, pričom sťažovateľ na preukázanie opaku neunesol dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku. Ani ďalšie kasačné námietky sťažovateľa neboli podľa najvyššieho súdu spôsobilé spochybniť správnosť rozsudku krajského súdu a nezakladali tak dôvod na jeho kasačný zásah.

## II.

### **Sťažnostná argumentácia**

7. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti rozsiahlo a detailne opisuje skutkový stav veci, citujúc pritom zákonné ustanovenia daňového poriadku, a tiež obsah jednotlivých protokolov vyhotovených správcom dane pri uskutočnení daňovej kontroly. Opakuje rovnaké námietky, ktoré už boli predmetom jeho správnej žaloby a následne kasačnej sťažnosti a ktoré sa týkajú porušenia jeho práv klásť svedkom otázky a byť prítomný na ústnom pojednávaní, čím podľa sťažovateľa došlo k „porušeniu zásady zákonnosti daňového konania zakotvenej v § 3 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z.“. V dôsledku porušenia

jeho zákonných práv je preto podľa sťažovateľa spochybnená aj zákonnosť protokolu o výsledku daňovej kontroly, na základe ktorého správca dane „nezákonne“ vyrubil sťažovateľovi rozdiel na dani z príjmov fyzických osôb za rok 2010 v sume 32 283,93 €. Uvedený protokol navyše podľa názoru sťažovateľa neobsahuje ani obligatórne zákonné náležitosti.

8. Sťažovateľ ďalej polemizuje so závermi najvyššieho súdu, krajského súdu, žalovaného a správcu dane vo vzťahu k rozsahu a spôsobu vykonaného dokazovania. V konkrétnostiach namieta, že skutkový stav zistený orgánmi verejnej správy nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, spochybňuje hodnotenie jednotlivých dôkazov a tvrdí, že krajský súd sa len arbitrárne stotožnil so skutkovými a s právnymi závermi rozhodnutí orgánov verejnej správy, a to bez nariadenia verejného pojednávania, ktorého sa domáhal. Rovnako ako v kasačnej sťažnosti sťažovateľ formuluje výhrady proti rozsudku krajského súdu a vytýka mu jeho neústavnosť a nezákonnosť.

9. Podľa názoru sťažovateľa sa najvyšší súd „arbitrárne“ stotožnil s rozsudkom krajského súdu a nezákonnými rozhodnutiami orgánov verejnej správy a v napadnutom rozsudku sa opomenul náležite vysporiadať s vykonanými dôkazmi, „nelogickými“ závermi správcu dane, porušením základných práv sťažovateľa, dodržiavaním zákonných povinností správcu dane v priebehu daňovej kontroly a napokon aj so zákonnosťou samotnej uskutočnenej daňovej kontroly.

10. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd po prijatí jeho ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie vo veci samej nálezom rozhodol:

*„1. Najvyšší súd Slovenskej republiky Rozsudkom č. k. 8Sžfk/6/2017 zo dňa 26. februára 2019 porušil základné práva sťažovateľa a to,*

*- základné právo sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie zaručené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd,*

*- základné právo sťažovateľa na súdnu a inú právnu ochranu zaručené v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR,*

- základné právo sťažovateľa, aby vec na krajskom súde bola verejne prerokovaná v prítomnosti sťažovateľa a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom zaručené v čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky

- základné právo sťažovateľa na účinný prostriedok nápravy zaručené v čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

- základné právo sťažovateľa nebyť pozbavený majetku v rozpore so Zák. č. 563/2009 Z. z. a Zák. č. 595/2003 Z. z. a v rozpore so všeobecnými zásadami medzinárodného práva zaručené v čl. 20 Ústavy SR a zaručené v čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8Sžfk/6/2017 zo dňa 26. februára 2019 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

3. Sťažovateľovi priznáva primerané finančné zadostučinenie vo výške 100.000 €, ktoré mu je Najvyšší súd SR povinný vyplatiť v lehote dvoch mesiacov od doručenia Nálezu Ústavného súdu SR.

4. Sťažovateľovi priznáva náhradu trov právneho zastúpenia v sume vo výške 2.140,46 €, ktoré je Najvyšší súd Slovenskej republiky povinný vyplatiť na účet jeho právneho zástupcu [REDAKOVANÉ] do jedného mesiaca od právoplatnosti tohto rozhodnutia.“

### III.

#### **Relevantná právna úprava a ústavnoprávne východiská v judikatúre ústavného súdu**

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

12. 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.

13. Podľa čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním, o postavení jeho sudcov a ich bezúhonnosť ustanoví zákon. Týmto zákonom je s účinnosťou od 1. marca 2019 zákon 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“).

14. Právomoc ústavného súdu konať a rozhodovať podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je založená na princípe subsidiarity, v zmysle ktorého ústavný súd o porušení základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd rozhoduje len v prípade, ak je vylúčená právomoc všeobecných súdov, alebo v prípade, ak by účinky výkonu tejto právomoci všeobecnými súdmi neboli zlučiteľné s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou. Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy (čl. 124 a čl. 142 ods. 1 ústavy) vyplýva, že ústavný súd nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov, ktorých sústavu završuje najvyšší súd (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Pri uplatňovaní právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 19/02, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). Úlohou ústavného súdu rovnako nie je chrániť občana pred skutkovými omylmi všeobecných súdov, ale chrániť ho pred takými zásahmi do jeho práv, ktoré sú z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné (I. ÚS 17/01).

15. Podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak.

15.1 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) podľa § 42 ods. 2 písm. f), g), q), r), t) alebo písm. v), ktorý je zjavne neopodstatnený.

16. 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.

17. 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.

18. Podľa čl. 48 ods. 2 prvej vety ústavy každý má právo, aby sa... mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.

19. Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

20. Podľa čl. 13 dohovoru každý, koho práva a slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, musí mať účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom, aj keď sa porušenia dopustili osoby pri plnení úradných povinností.

21. Podľa čl. 1 vety prvej dodatkového protokolu každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok.

#### **IV.**

#### **Posúdenie vecí ústavným súdom**

22. Predmetnom ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľa podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy, práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu.

23. Ústavný súd považuje za nevyhnutné poukázať aj na to, že návrh na rozhodnutie (petit) v ústavnej sťažnosti nie je určitý. Sťažovateľ v petite nešpecifikoval konkrétny odsek namietaného čl. 20 ústavy, avšak vychádzajúc z celkového obsahu ústavnej sťažnosti možno konštatovať, že sťažovateľ sa domáha vyslovenia porušenia základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy. Na základe toho ústavný súd ustálil predmet tohto konania tak, ako to je uvedené v záhlaví tohto uznesenia.

#### **IV.1 K namietanému porušeniu základných práv sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

24. Ústavný súd zdôrazňuje, že v čl. 46 ods. 2 ústavy je garantované ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájiteľným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájiteľnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu

a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu ustanoveniu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. 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, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie, ktoré vyplýva z čl. 46 ods. 1 ústavy, totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokúvanej veci (m. m. III. ÚS 305/08). 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 bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, 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 (IV. ÚS 115/03).

25. V prejednávanvej veci najvyšší súd napadnutým rozsudkom rozhodol o kasačnej sťažnosti sťažovateľa podanej proti právoplatnému rozsudku krajského súdu č. k. 20 S 16/2016-85 z 8. novembra 2016 vydanému v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (body 4 a 5). Podstatným pritom bolo posúdenie, či bol skutkový stav zistený orgánmi verejnej správy v daňovom konaní dostatočný na riadne posúdenie veci a následné rozhodnutie podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku.

26. Ústavný súd v tejto súvislosti považuje za potrebné poukázať na špecifiká správneho súdnictva, ktoré 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 nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012).

27. „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 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. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.“ (I. ÚS 480/2017).

28. Vyubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Za účel vyubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. K vyubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl.) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl.). Výsledkom vyubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Na vyubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia daňového konania (§ 58 až § 66).

29. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

30. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyubovacom konaní určí sumu alebo rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

31. K výsledkom vyubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 47/2007 z 21. novembra 2007).

32. Sťažovateľ najvyššiemu súdu v ústavnej sťažnosti vytýka jeho arbitrárnosť a nevysporiadanie sa s (podľa názoru sťažovateľa) relevantnými skutočnosťami vo vzťahu k zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosti samotnej daňovej kontroly realizovanej u sťažovateľa ako daňového subjektu.

33. Na základe uvedeného ústavný súd považoval za potrebné oboznámiť sa s tou časťou odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ktorá je pre posúdenie dôvodnosti ústavnej sťažnosti sťažovateľa podstatná.

34. V odôvodnení napadnutého rozsudku sa najvyšší súd plne stotožnil s právnym záverom krajského súdu, že po zohľadnení doby prerušenia daňovej kontroly bola daňová kontrola ukončená v zákonom stanovenej lehote v zmysle § 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 1 písm. b) a ods. 5 daňového poriadku (body 40 a 41 napadnutého rozsudku). Za nedôvodnú považoval najvyšší súd námietku sťažovateľa o nezákonom vykonávaní dôkazov počas prerušenia daňovej kontroly, pretože dožiadanie správcu dane na vykonanie výsluchu svedka dožiadanému daňovému úradu bolo vypracované ešte pred prerušením daňovej kontroly, pričom správca dane nemohol ovplyvniť termín samotného uskutočnenia dožiadania dožiadaným orgánom. Ďalší sťažovateľom namietaný úkon (miestne šetrenie v obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ]) pritom bolo uskutočnené v rámci iného daňového konania a následne boli tieto výstupy použité ako listinné dôkazy v spornom daňovom konaní, čo najvyšší súd nepovažoval za odporujúce zákonu (bod 42 napadnutého rozsudku). Rovnako najvyšší súd nevzhladol v postupe orgánov verejnej správy ani porušenie práva sťažovateľa klásť svedkom otázky, keďže žiaden výsluch svedkov sa v predmetnom konaní neuskutočnil. Relevantným spôsobom najvyšší súd súčasne reagoval aj na námietku sťažovateľa o porušení jeho práva na verejné prejednanie jeho veci v konaní vedenom krajským súdom (bod 55 rozsudku).

34.1 Najvyšší súd sa dostatočným a zrozumiteľným spôsobom vyjadril aj k spornej a v konaní podstatnej otázke neuznania výdavkov sťažovateľa ako daňových výdavkov v súlade so zákonom o dani z príjmov, keď v napadnutom rozsudku (bod 47) v zhode s rozsudkom krajského súdu uviedol, že správca dane sa vecou náležite zaoberal a v daňovom konaní, ako aj v následnom vyrubovacom konaní vykonal v súčinnosti so sťažovateľom rozsiahle dokazovanie. Najvyšší súd prisvedčil správnosti názoru krajského súdu a žalovaného, že sťažovateľom predložené dôkazy nepostačujú na prijatie záveru o preukázaní reálnej existencie odvysielania reklamnej kampane deklarovanej na faktúre obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Ani skutočnosť, že sťažovateľ disponoval faktúrami, totiž podľa najvyššieho súdu nedokazuje, že služby

uvedené na týchto faktúrach boli skutočne realizované. Faktúry samy osebe nie sú preukázaním realizácie služieb, keďže akýkoľvek listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo uskutočnené. Rovnako podľa najvyššieho súdu existujú dôvodné pochybnosti o vyplatení faktúr, pretože uvedené nebolo predložené objektívnymi dôkazmi, napr. výpismi z účtov alebo dôkazmi, s ktorými by vyplývalo čerpanie finančných prostriedkov na vyplácanie faktúr. Správnosť záverov orgánov verejnej správy a krajského súdu najvyšší súd konštatoval, aj pokiaľ ide o neuznanie výdavkov spojených s realizáciou zahraničných pracovných ciest.

34.2 V závere najvyšší súd zhodnotil, že sťažovateľ v konaní neunesol dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení, že k dodaniu služieb v rozsahu uvedenom na faktúrach a uskutočneniu zahraničných služobných ciest skutočne došlo, pričom vynaloženie týchto výdavkov tak sťažovateľ nebol schopný hodnoverne preukázať, preto správca dane rozhodol správne o vyrubení rozdielu dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2010.

35. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku konštatuje, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na skutkový stav zistený správcou dane, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie vo veci. Najvyšší súd pritom sťažovateľovi poskytol kvalifikované odpovede na jeho námietky vznesené v podanej kasačnej sťažnosti, podrobne sa nimi zaoberal a zrozumiteľne vysvetlil, z akých dôvodov ich, rovnako ako krajský súd, nepovažoval za dôvodné a opodstatnené. V danom prípade nič nenasvedčuje tomu, že by sťažovateľ v daňovom konaní nemal možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu. Aj podľa názoru ústavného súdu je potrebné právne úkony správcu dane vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší súd (resp. krajský súd) s poukazom na skutkové zistenia

správca dane dospel k záveru, že sťažovateľ v konaní neunesol dôkazné bremeno na preukázanie jeho tvrdenia, že ním účtované výdavky (predstavujúce dodanie služby a výkon zahraničných služobných ciest) v rozhodnom období sú daňovými výdavkami podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, nemožno konštatovať, že napadnutý rozsudok odôvodnil nedostatočne.

36. Ústavný súd pripomína, že právo na spravodlivé súdne konanie nie je možné vykladať tak, že by garantovalo právo na úspech v konaní či právo na rozhodnutie zodpovedajúce predstavám sťažovateľa. Len samotný nesúhlas sťažovateľa s názorom najvyššieho súdu nepostačuje sám osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (m. m. II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010).

37. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa v časti týkajúcej sa namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

#### **IV.2 K namietanému porušeniu práv sťažovateľa podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

38. V súvislosti s namietaným porušením práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“), podľa ktorej pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej (resp. civilnej) časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. V okolnostiach daného však nemožno opomenúť judikatúru ESLP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho

aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Európsky súd pre ľudské práva vo veci Ferrazzini proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“. V tom istom rozhodnutí však ESĽP pripomenul, že dohovor „je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a Súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov“.

39. Ústavný súd sa stotožňuje s názorom ESĽP, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. V tejto súvislosti je preto potrebné zohľadniť spoločenské pomery, ktoré podmieňovali podobu dohovoru v období jeho vzniku, pričom vývoj judikatúry ESĽP postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami (I. ÚS 314/2015).

40. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet konania pred všeobecnými súdmi ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľa *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP

z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017).

41. Pokiaľ ide o čl. 13 dohovoru, ústavný súd zdôrazňuje, že jeho uplatňovanie musí nadväzovať na aspoň obhájiteľné tvrdenie (*arguable claim*) o porušení iného práva chráneného dohovorom (napr. rozhodnutie vo veci Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. 3. 1983). Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv zaručených dohovorom (Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu, rozsudok z 27. 4. 1988, séria A, č. 131, rovnako nálezy ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, sp. zn. IV. ÚS 325/2011 a sp. zn. I. ÚS 538/2013). Citovaná judikatúra ESĽP potvrdzuje zrejmú súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru s ostatnými právami, ktoré dohovor zaručuje, a keďže ústavný súd zistil, že v danom prípade k porušeniu práva sťažovateľa zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru najvyšším súdom nedošlo, nemohol dospieť ani k záveru, že by najvyšší súd porušil právo sťažovateľa zaručené čl. 13 dohovoru. Sťažovateľ kasačnú sťažnosť ako právny prostriedok, ktorý mu priznával zákon (Správny súdny poriadok) na ochranu jeho základných práv a slobôd, vyčerpal a najvyšší súd o nej rozhodol.

42. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú aj v časti týkajúcej sa namietaného porušenia práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu.

#### **IV.3 K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľa podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

43. Vzhľadom na absenciu akejkoľvek ústavnoprávnej argumentácie vo vzťahu k namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu ústavný súd, berúc pritom

do úvahy kvalifikované právne zastúpenie sťažovateľa, ktoré vylučuje, aby ústavný súd nahrádzal úkony právnej služby, ktoré je advokát povinný vykonávať odborne, odmietol ústavnú sťažnosť sťažovateľa v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. c) zákona o ústavnom súde pre nesplnenie zákonom ustanovených náležitostí.

44. Ústavný súd v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nemá oprávnenie bez námietky sťažovateľa en bloc preskúmať napádané rozhodnutie a iniciatívne vyhľadávať prípadné ústavne neudržateľné pochybenia.

45. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľa uvedenými v petite nezaoberal, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v tomto prípade nedošlo.

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

V Košiciach 19. januára 2021

Rastislav Kaššák  
predseda senátu