



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 632/2023-22

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **FIN.M.O.S., a. s.**, Pekná cesta 19, Bratislava, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Lebovič, s. r. o., Tomášikova 10/B, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžfk/40/2019 z 31. januára 2022 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.**

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 14. apríla 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje zrušenie napadnutého rozsudku, vrátenie veci na ďalšie konanie a priznanie náhrady trov konania.

#### **II.**

#### **Skutkové východiská**

2. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly určil sťažovateľovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 71 263,53 eur, a tým uplatnený nadmerný odpočet znížil z 80 177,79 eur na 8 914,26 eur. Dôvodom bol záver, že prijaté plnenia fakturované tromi faktúrami sťažovateľ nepoužil na uskutočňovanie svojich zdaniteľných obchodov. Na odvolanie sťažovateľa Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím zo 14. marca 2014 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

3. Sťažovateľ podal proti rozhodnutiu odvolacieho správneho orgánu žalobu podľa vtedy účinnej druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku. Dôvodil, že s mestom Michalovce má uzavretú zmluvu o zabezpečení verejného osvetlenia z 27. júla 2011, ktorou sa zaviazal, že zrealizuje na vlastné náklady modernizáciu verejného osvetlenia v meste, novovybudovanú sieť

verejného osvetlenia vo svojom vlastníctve bude následne prevádzkovať a mestu bude za odplatu poskytovať kompletnú službu verejného osvetlenia. Podľa uvedenej zmluvy majetok, ktorý vznikne ako výsledok investície sťažovateľa, bude jeho vlastníctvom. Jednou z častí investície do verejného osvetlenia bolo aj vybudovanie nového umelého osvetlenia hracej plochy futbalového štadióna, ktorého sa týkal uplatnený nárok na odpočítanie dane. Išlo o samostatný celok, ktorý je oddeliteľný od iných častí verejného osvetlenia. Sťažovateľ na základe zmluvy rekonštrukciu realizoval prostredníctvom svojich dodávateľov, ktorí mu vystavili faktúru za dodané tovary a služby. Nesúhlasil so záverom daňových orgánov, že zabezpečovanie verejného osvetlenia je zákonnou úlohou obce, a preto je verejné osvetlenie majetkom obce tak, ako aj každá investícia do verejného osvetlenia vykonaná formou rekonštrukcie a modernizácie, a teda vykonaná modernizácia verejného osvetlenia nie je majetkom sťažovateľa. Ten teda síce prijal tieto plnenia (tovary a služby) od svojho dodávateľa, avšak prijaté plnenia nemali priame a bezprostredné spojenie s výstupnou transakciou, ktorá bola dôvodom na uplatnenie nároku na odpočítanie dane.

4. Záver daňových orgánov, podľa ktorého dodávka služieb verejného osvetlenia je mimo zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“), pretože nejde o dodanie služby pre určitú konkrétnu osobu za protihodnotu, nepovažoval sťažovateľ za správny. Mestu Michalovce síce nefakturoval prijaté plnenie (samotné dodané modernizované osvetlenie), takúto povinnosť však ani nemal a mestu fakturoval iné služby, na poskytovanie ktorých ale použil modernizované verejné osvetlenie, z dodania ktorého si uplatnil nárok na odpočítanie.

5. Sťažovateľ namietal aj prekročenie maximálnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 zák. 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“). Daňová kontrola začala 23. februára 2012, počas jej výkonu nedošlo k prerušeniu a sťažovateľ poskytoval správcovi dane po celý čas riadne súčinnosť, preto daňová kontrola mala byť v posudzovanej veci ukončená najneskôr 23. februára 2013 doručením protokolu. Keďže protokol doručený sťažovateľovi 31. januára 2013 nemal všetky náležitosti podľa § 47 daňového poriadku, nemožno považovať daňovú kontrolu týmto dňom za ukončenú. Sťažovateľ vo svojich podaniach vždy označoval tento dokument ako návrh protokolu a ako k takému sa k nemu aj vyjadroval. Použitie nepodpísaného protokolu doručeného 31. januára 2013 alebo podpísaného protokolu doručeného 15. novembra 2013 ako dôkazov vo vyrubovacom konaní bolo preto nezákonné z dôvodu chýbajúcich zákonných náležitostí protokolu, ako aj z dôvodu prekročenia zákonnej lehoty pre ukončenie daňovej kontroly.

6. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) v poradí druhým rozsudkom zo 7. marca 2019 sťažovateľovu žalobu zamietol. K námietke prekročenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly poukázal na skutočnosť, že po doručení nepodpísaného protokolu (31. januára 2013) sa k nemu sťažovateľ listom doručeným správcovi dane 19. februára 2013 riadne vyjadril, teda ho akceptoval ako výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov. Vo vyjadrení nesúhlasil len s právnym posúdením veci správcom dane, ale nevzniesol žiadnu námietku voči chýbajúcim náležitostiam protokolu ani neargumentoval, že daňovú kontrolu nepovažuje za skončenú. Neurobil tak ani na ústnych pojednávaniach konaných v apríli a júni 2013. Podľa názoru krajského súdu bola daňová kontrola začatá 23. februára 2012 ukončená v zákonnej lehote, a to 31. januára 2013.

Na tom nič nemení ani skutočnosť, že protokol neobsahoval vlastnoručné podpisy zamestnancov správcu dane, ktorí ho vyhotovili, keďže ide len o formálne pochybenie správcu dane.

7. K hmotnoprávnej stránke veci krajský súd dôvodil, že sťažovateľ na základe zmluvy o zabezpečení verejného osvetlenia realizoval druhú etapu modernizácie existujúcej siete verejného osvetlenia športového ihriska, a teda šlo o modernizáciu už existujúceho verejného osvetlenia vo vlastníctve mesta, čo ani nebolo medzi účastníkmi sporné. Zo strany sťažovateľa šlo o vložené investície do už existujúceho verejného osvetlenia a jednotlivé súčasti osvetlenia nemožno považovať za samostatný novovzniknutý predmet vlastníctva, pretože ide o súčasť veci hlavnej – existujúceho verejného osvetlenia. Vlastníkom zrekonštruovaného verejného osvetlenia týkajúceho sa futbalového štadiónu zostalo mesto, nie sťažovateľ, ktorý pri obstaraní rekonštrukcie majetku mesta konal vo svojom mene, ale na účet mesta. Skutočnosť, že sťažovateľ bol objednávateľom diela, nie je dôkazom, že toto dielo je ním používané na dodanie zdaniteľných plnení. Preberajúcim zhotoveného diela bolo mesto, ktoré dielo aj prevzalo.

8. K námietke, že daňové orgány porušili princípy právnej istoty a legitímnych očakávaní nadobudnuté minulými rozhodnutiami, ktorými správca dane v identických prípadoch uznal nárok na odpočítanie dane, krajský súd uviedol, že sťažovateľ nekonkretizoval túto námietku, nepredložil predmetné zápisnice z miestneho zisťovania, o ústnom pojednávaní, o prerokovaní protokolu a ani oznámenie o výkone daňovej kontroly a ani protokol o daňovej kontrole. Preto krajský súd túto jeho námietku nemohol preskúmať a ani na ňu nemohol prihliadnuť.

9. O kasačnej sťažnosti sťažovateľa podanej podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku najvyšší správny súd rozhodol napadnutým rozsudkom tak, že ju zamietol. K hmotnoprávnej stránke sporu uviedol, že mu neprináleží hodnotiť, v koho vlastníctve je investícia realizovaná sťažovateľom. Na účely daňového konania však konštatoval existenciu vážnych pochybností o nadobudnutí vlastníckeho práva k časti verejného osvetlenia mesta sťažovateľom tak, ako to predpokladá zmluva o zabezpečení verejného osvetlenia. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku v tejto otázke spočíva dôkazné bremeno na sťažovateľovi, ktorý ho vzhľadom na konštatované pochybnosti zjavne neuniesol, preto je táto námietka nedôvodná. Sťažovateľ uskutočnenú investíciu mestu nefakturoval. Reálne fakturuje mestu až ďalšie činnosti, avšak svojou prvotnou investíciou sa podieľal na modernizácii verejného osvetlenia mesta. Preto nebol preukázaný vzťah medzi dodaným plnením a ďalším zdaniteľným plnením pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane.

10. Daňový poriadok viaže ukončenie daňovej kontroly na doručenie daňového protokolu, ktorý v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku musí obsahovať výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov. Tieto podmienky doručený protokol doručený 31. januára 2013 spĺňal. Je pravdou, že protokol nebol podpísaný. Na absenciu náležitostí podľa § 47 (kam patrí aj podpis na protokole) však skončenie daňovej kontroly nie je naviazané. Preto daňová kontrola neprekročila zákonnú kogentnú lehotu.

11. K narušeniu právnej istoty a legitímnych očakávaní najvyšší správny súd uviedol, že tieto princípy neznamenajú, že správne súdy sú povinné skúmať a nasledovať rozhodovaciu činnosť orgánov verejnej správy. Správne súdy kontrolujú verejnú správu. Nie je pritom vylúčené, že na základe tejto kontroly v konkrétnej veci sa môže zistiť, že doterajšia konštantná aj dlhoročná rozhodovacia prax orgánov verejnej správy bola v rozpore so zákonom. Pre správny súd, ktorého

povinnosťou je posúdiť zákonnosť napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy, nie je záväzná rozhodovacia prax orgánov verejnej správy v iných veciach. Z tohto dôvodu správny súd nepochybil, pokiaľ sa nevenoval iným konaniam pred orgánom verejnej správy.

### III.

#### Argumentácia sťažovateľa

12. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti v prvom rade zdôrazňuje, že námietku porušenia princípov právnej istoty a legitímnych očakávaní napadnutými rozhodnutiami daňových orgánov v žalobe podrobne zdôvodnil a doložil ju zápisnicami z miestnych zisťovaní, zápisnicou o ústnom pojednávaní, protokolom z inej daňovej kontroly, ako aj zápisnicou o jeho prerokovaní. Napriek tomu krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku konštatoval, že k žalobe tieto podklady neboli priložené, a najvyšší správny súd len uviedol, že pre správny súd nie je záväzná rozhodovacia prax orgánov verejnej správy v iných veciach. Taký postoj je podľa sťažovateľa nedostatočný a spôsobuje nepresvedčivosť napadnutého rozsudku. Sťažovateľ dopĺňa svoju argumentáciu odkazmi na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie o dôležitosti právnej istoty, ak ide o právnu úpravu, ktorá ukladá finančné bremená, a o potrebe v prvom rade určiť, či akty správnych orgánov vyvolali u pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu odôvodnenú dôveru. Sťažovateľ nikdy netvrdil, že správne súdy sú viazané rozhodovacou praxou orgánov verejnej správy v iných veciach, ale tvrdil, že orgány verejnej správy sú povinné pri svojom konaní a rozhodovaní dbať na dodržiavanie zásady ochrany legitímnych očakávaní (dôvery) a právnej istoty. Pokiaľ tak neurobia, je plne legitímne, ak účastník konania pred orgánom verejnej správy namieta porušenie týchto princípov na správnom súde a je súčasťou práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie, aby taká námietka bola správnymi súdmi vecne prejednaná, k čomu však v posudzovanej veci nedošlo.

13. Chýbajúci podpis na protokole z daňovej kontroly nemožno podľa sťažovateľa považovať za formálnu vadu, keďže ide o obligatórnu zákonom predpísanú náležitosť. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 3Sžf/52/2010 z 30. mája 2012 o momente ukončenia daňovej kontroly v prípade, ak prvýkrát bol protokol doručený daňovému subjektu včas, avšak následne bolo rozhodnutie správcu dane zrušené z dôvodu procesných pochybení a v novom konaní musel byť z tohto dôvodu vyhotovený nový protokol, už po zákonom stanovenej lehote na ukončenie kontroly. Najvyšší správny súd pri odpovedi na predmetný kasačný bod formalisticky uplatnil § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku, podľa ktorého je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8, a keďže podpis ako náležitosť protokolu nie je upravený v odseku 8, ale v § 47 písm. k) daňového poriadku, potom k ukončeniu kontroly došlo aj napriek absencii podpisu. Podľa názoru sťažovateľa taký výklad nie je ani systematický ani nezohľadňuje účel a zmysel právnej normy, a preto sa domnieva, že vybočuje z prípustných medzí s dôsledkom arbitrárneho rozhodnutia porušujúceho právo sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie.

### IV.

#### Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

14. Ústavný súd je 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“) viazaný rozsahom i dôvodmi návrhu na začatie konania. Preto napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu podrobil prieskumu len v medziach dôvodov, ktoré sťažovateľ uviedol v ústavnej sťažnosti a ktoré sú rekapitulované v časti III odôvodnenia tohto uznesenia ústavného súdu. Mimo rozsahu prieskumu tak zostala otázka hmotnoprávneho posúdenia sťažovateľovho práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období.

15. Za zjavne neopodstatnenú možno považovať ústavnú sťažnosť, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

#### **IV.1. K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:**

16. Ochrana právnej istoty a legitímnych očakávaní je dôležitou súčasťou kvality právneho štátu a premieta sa aj do štandardnej obsahovej výbavy základných práv a slobôd. Aj správne súdy sú povinné popísať aspekt základných práv a slobôd účinne chrániť. Najvyšší správny súd sa s predmetným dôvodom kasačnej sťažnosti vysporiadal minimalisticky a hoci ústavný súd pri ochrane základného práva na súdnu ochranu od správnych súdov nepožaduje odôvodňovanie ich rozhodnutí v určitom nutnom apriórnom rozsahu, odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu k otázke rešpektovania právnej istoty a legitímnych očakávaní možno z hľadiska ústavnej udržateľnosti považovať za hraničné, nie však neakceptovateľné. V tomto smere ústavný súd upozorňuje hlavne na zrozumiteľné posolstvo najvyššieho správneho súdu rysujúce limity uplatňovania legitímnych očakávaní daňových subjektov, keďže ani táto ľudsko-právna hodnota nie je neobmedziteľná. Konkrétne ide o možnú nezákonnosť doterajšej rozhodovacej praxe orgánu daňovej správy, na ktorú sa daňový subjekt spolieha. Aj ústavný súd už judikoval, že v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy sa nemožno dovolávať právnej istoty založenej na neústavnej alebo nezákonnej rozhodovacej praxi orgánov verejnej moci (III. ÚS 142/2011). Najvyšší správny súd však týmto príkladom priamo nespochybňoval zákonnosť riešenia skorších sťažovateľových daňových prípadov. Skôr naznačil, že v minulosti zákonnosť uplatňovania nebola preverovaná správnymi súdmi, čomu zodpovedá aj intenzita legitímnych očakávaní na strane sťažovateľa.

17. Ústavný súd si vyžiadal zodpovedajúci súdny spis z daňovej veci sťažovateľa a z jeho obsahu zistil, že podklady, na ktoré sťažovateľ v ústavnej sťažnosti odkazoval, skutočne priložil k svojej žalobe. Preto záver krajského súdu, podľa ktorého sťažovateľ nepredložil predmetné zápisnice z miestneho zisťovania, o ústnom pojednávaní, o prerokovaní protokolu a ani oznámenie o výkone daňovej kontroly a ani protokol o daňovej kontrole nezodpovedá obsahu súdneho spisu. Popísané pochybenie však nutne nemusí vyvolať napätie so základným právom sťažovateľa na súdnu ochranu. Podstatným je totiž, či uvedený nedostatok vyústil do rozhodnutia o žalobe sťažovateľa, ktoré je v rozpore s jeho základným právom podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Inak povedané, ide o to, či pochybenie krajského súdu malo za následok nesprávny záver napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého k narušeniu právnej istoty a legitímnych očakávaní sťažovateľa nedošlo.

18. Z príloh žaloby sťažovateľa vyplýva, že predložené zápisnice (z 29. novembra 2006, 9. januára 2007 a 15. augusta 2007) takmer výlučne popisovali faktografický priebeh miestneho

zist'ovania (aké doklady s'ťažovateľ predložil, aký nadmerný odpočet vykázal, v akých zmluvných vzťahoch vystupuje). Hodnotiaci obsah spočíval výlučne v konštatovaní formálneho súladu predložených dokladov s údajmi uvedenými v systematike v daňových priznaní alebo v konštatovaní súladu vedenia evidencií s formálnymi požiadavkami na ich obsah zakotvenými v zákone o dani z pridanej hodnoty. Správca dane vykonávajúci miestne zisťovanie teda v predmetných zápisniciach nehodnotil, či uplatnenie nároku na odpočítanie dane s'ťažovateľom nadväzujúce na ním uskutočnené zdaniteľné obchody v preverovaných zdaniteľných obdobiach má potrebný materiálny zákonný základ (súlad s § 49 zákona o dani z pridanej hodnoty). Jediným dokladom spôsobilým prispieť k tvorbe legitímnych očakávaní s'ťažovateľa je protokol z daňovej kontroly vykonanej za obdobie I. štvrt'roka 2006, z ktorého vyplýva, že kontrolou neboli zistené porušenia ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty. Ústavný súd konštatuje, že jedným prípadom (ohľadne ktorého s'ťažovateľ dôkazné bremeno uniesol), o ktorom navyše nie je známe, že by podliehal prieskumu zákonnosti v správnom súdnom konaní, sa legitímne očakávania s'ťažovateľa vytvoriť nemohli v miere, ktorá by odôvodňovala prihliadať na ne pri rozhodovaní krajského súdu a najvyššieho správneho súdu. Preto ani záver najvyššieho správneho súdu, akokoľvek úsporne odôvodnený, nesignalizuje nesprávnosť, ktorá by si vyžadovala prijať ústavnú s'ťažnosť na ďalšie konanie. Meritórne prejednanie ústavnej s'ťažnosti by totiž nemohlo viesť k jej vyhovneniu, keďže zásah do legitímnych očakávaní v okolnostiach s'ťažovateľovej veci je tak minimálny, že ho nemožno považovať za porušujúci základné právo s'ťažovateľa na súdnu ochranu zaručené čl. 46 ods. 1 ústavy. V časti tejto námietky je preto ústavná s'ťažnosť nedôvodná.

19. Ku vplyvu prekročenia zákonom ustanovenej dĺžky daňovej kontroly sa ústavný súd už v minulosti vyjadril. S'ťažovateľ správne odkazuje na nález č. k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010, podľa ktorého *„ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopiera povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý“*. Ústavný súd zároveň odkazuje aj na ďalšie s tým súvisiace rozhodnutie č. k. III. ÚS 726/2016-20 z 25. októbra 2016, podľa ktorého *„daňová kontrola trvajúca dlhšie než zákon dovoľuje, naruša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“* V druhom z citovaných rozhodnutí ústavný súd naznačil, že počas výkonu daňovej kontroly sa môžu vyskytnúť okolnosti, ktoré zásahový charakter pôsobenia kontrolných aktivít na kontrolovaný daňový subjekt v určitom časovom úseku vylučujú (odpieranie súčinnosti kontrolovaného subjektu, prerušenie daňovej kontroly), a v takom prípade možno formálne prekročenie limitu dĺžky daňovej kontroly ospravedlniť. Pre rozhodnutie ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy totiž nie je rozhodným samotné formálne porušenie zákona, ale realnosť zásahu do základných práv a slobôd s'ťažovateľa ako dôsledok nezákonnosti.

20. S'ťažovateľ v ústavnej s'ťažnosti a rovnako ani v žalobe a v kasačnej s'ťažnosti netvrdí, že by po 31. januári 2013 (doručenie protokolu s chýbajúcim podpisom) správca dane pokračoval vo výkone kontroly. Z dostupných podkladov ústavný súd zistil, že s'ťažovateľ sa k protokolu

vyjadril 19. februára 2013, od 1. februára 2013 už prebiehalo vyrubovacie konanie, v rámci ktorého sa uskutočnili dve ústne pojednávania (apríl, jún 2013) a 17. júna 2013 bolo vo veci správcom dane rozhodnuté. Nič teda nenasvedčuje, že by po 31. januári 2013 kontrolná aktivita správcu dane zasahovala do autonómnej sféry sťažovateľa tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Preto ústavný súd ani nepotrebuje zaujať kategorický a jednoznačný postoj k otázke, kedy došlo k naplneniu formálnych zákonných podmienok ukončenia daňovej kontroly. Takú povinnosť nemal ani najvyšší správny súd, pretože ani správne súdy nechránia formálne chápanú zákonnosť, ale verejné subjektívne práva adresátov výkonu verejnej správy dotknuté prípadnou nezákonnosťou. Preto ak najvyšší správny súd uzavrel, že na absenciu náležitostí podľa § 47 (kam patrí aj podpis na protokole) skončenie daňovej kontroly nie je naviazané, ústavný súd nemá dôvod tento záver spochybníť z hľadiska rešpektu k základným právam sťažovateľa. Najvyšší správny súd ním totiž „neodobril“ nezákonnosť zasahujúcu do autonómnej sféry sťažovateľa ako kontrolovaného daňového subjektu. Predmetná námietka je preto nedôvodná.

#### **IV.2. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:**

21. Právna vec sťažovateľa sa týka rozhodovania správnych súdov a správnych orgánov v daňovom konaní, v ktorom sa znížil sťažovateľovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty. Judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové veci, pretože tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006; Ferrazzini proti Taliansku, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001). Nejde teda o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku ESLP nachádza v daňových veciach pri ukladaní daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter a ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru (Engel a spol. proti Holandsku, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976). O takúto vec však v sťažovateľovom prípade nejde. Preto, keďže napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu ako zásah nespadá do rozsahu (*scope*) čl. 6 ods. 1 dohovoru, ústavná sťažnosť v tejto časti nie je dôvodná.

22. Keďže ústavný súd vyhodnotil sťažovateľom v ústavnej sťažnosti prednesené námietky ako nedôvodné, odmietol jeho ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

23. Odmietnutie ústavnej sťažnosti má za následok, že bolo bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľa formulovaných v sťažnostnom petite (zrušenie napadnutého rozsudku, vrátenie veci na ďalšie konanie, náhrada trov konania).

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

**V Košiciach 7. decembra 2023**

**Robert Šorl**  
predseda senátu