



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 57/2025-21

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Miroslava Duriša (sudca spravodajca) a Miloša Maďara v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľa **HCP – čerpacia technika s.r.o.**, Szakkayho 1, Košice, IČO 36 217 166, zastúpeného Advokátska kancelária VASIL & partners, s.r.o., Kupeckého 33, Košice, proti postupu a rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/141/2022 z 25. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk/63/2023 z 28. mája 2024 a sp. zn. 8Sfk/3/2023 z 30. mája 2024 takto

### r o z h o d o l :

Ústavné sťažnosti **o d m i e t a .**

### O d ô v o d n e n i e :

#### I.

#### Ústavné sťažnosti sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Ústavnému súdu bola 9. augusta 2024 doručená prvá ústavná sťažnosť sťažovateľa, ktorou sa domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 4 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom a rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/141/2022 z 25. apríla 2024. Navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Požaduje tiež náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Ústavnému súdu bola 19. augusta 2024 doručená druhá ústavná sťažnosť sťažovateľa, ktorou sa domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 4 ústavy, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru postupom a rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/63/2023 z 28. mája 2024. Navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Požaduje tiež náhradu trov konania pred ústavným súdom.

3. Ústavnému súdu bola 20. augusta 2024 doručená tretia ústavná sťažnosť sťažovateľa, ktorou sa domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 4 ústavy, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru postupom a rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sfk/3/2023 z 30. mája 2024. Navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Požaduje tiež náhradu trov konania pred ústavným súdom.

4. Uznesením senátu ústavného súdu č. k. I. ÚS 474/2024-13 z 3. septembra 2024 boli veci vedené pod sp. zn. Rvp 2126/2024 a sp. zn. Rvp 2222/2024 (t. j. prvá a tretia ústavná sťažnosť) spojené na spoločné konanie.

5. Ústavný súd uznesením pléna č. k. PLs. 77/2024-5 zo 4. septembra 2024 veci vedené pod sp. zn. Rvp 2126/2024 a sp. zn. Rvp 2202/2024 (t. j. prvú a druhú ústavnú sťažnosť) spojil na spoločné konanie.

6. Z prvej ústavnej sťažnosti vyplýva, že po vykonaní daňovej kontroly 19. mája 2020 vydal Daňový úrad Košice, pobočka Rožňava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktorým za zdaňovacie obdobie apríl 2018 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 36 147,91 eur. O odvolaní sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím z 9. septembra 2020 tak, že odvolanie zamietlo a rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva podal sťažovateľ správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Košiciach rozsudkom sp. zn. 8S/158/2020 z 28. júla 2022 zamietol. Následne proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/141/2022 z 25. apríla 2024 zamietol.

7. Z druhej ústavnej sťažnosti vyplýva, že po vykonaní daňovej kontroly 19. mája 2020 vydal správca dane rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktorým za zdaňovacie obdobie september 2018 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 18 433,20 eur. O odvolaní sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane rozhodlo finančné riaditeľstvo rozhodnutím z 9. septembra 2020 tak, že odvolanie zamietlo a rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva podal sťažovateľ správnu žalobu, ktorú krajský súd rozsudkom sp. zn. 6S/21/2020 z 23. marca 2023 zamietol. Následne proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/63/2023 z 28. mája 2024 zamietol.

8. Z tretej ústavnej sťažnosti vyplýva, že po vykonaní daňovej kontroly 19. mája 2020 vydal správca dane rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktorým za zdaňovacie obdobie august 2018 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 7 754,20 eur. O odvolaní sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane rozhodlo finančné riaditeľstvo rozhodnutím z 9. septembra 2020 tak, že odvolanie zamietlo a rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva podal sťažovateľ správnu žalobu, ktorú krajský súd rozsudkom sp. zn. 6S/20/2020 z 23. marca 2023 zamietol. Následne proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd rozsudkom sp. zn. 8Sfk/3/2023 z 30. mája 2024 zamietol.

## II.

### Argumentácia sťažovateľa

9. Sťažovateľ vo všetkých troch ústavných sťažnostiach namieta nedostatočné odôvodnenie napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu. Svoj právny záver o tom, že sťažovateľ

nesplnil podmienky na priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“), založil na neprípustnej argumentácii o spochybnení identity dodávateľov služieb a tovarov sťažovateľovi. Podľa sťažovateľa ide o rozhodnutia v rozpore s judikatúrou správnych súdov v obdobných veciach a predstavujú neprímerané prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľa, ktorý má niesť zodpovednosť za skutočnosť na strane svojich dodávateľov (nekontaktnosť, kvalita účtovníctva a pod.), resp. subdodávateľov.

10. Podľa sťažovateľa nemôže obstať argumentácia najvyššieho správneho súdu, podľa ktorej nebolo preukázané reálne uskutočnenie obchodov. Uvedený záver je zavádzajúci a nemá oporu v obsahu administratívnych spisov. Sťažovateľ predložil všetky relevantné doklady v súvislosti s uplatneným odpočtom dane z pridanej hodnoty, ktoré predstavujú ucelenú sieť dôkazov a preukazujú reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

11. Sťažovateľ už pri začiatku daňovej kontroly predložil faktúry, z ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane. K faktúram priložil aj ďalšie doklady, najmä fotodokumentáciu. Z uvedených dôkazov vyplynulo, že služby boli zrealizované a dodané. Pri výsluchu konateľ sťažovateľa uviedol, že nakupovaný tovar bol dodaný pre obchodnú spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o., pričom ide o prioritného zmluvného odberateľa sťažovateľa (90 % zákaziek). Dodávatelia sťažovateľovi zabezpečovali reklamné služby. Reklamná kampaň bola zameraná na upevňovanie a zvyšovanie pozície na trhu smerom k novým a aj potenciálnym zákazníkom. Vzhľadom na široké spektrum cieľovej skupiny bola vedená širokou škálou komunikačných kanálov – internetom (webstránky, sociálne siete a vyhľadávacie nástroje), prieskumami spokojnosti, spoločenskými a športovými podujatiami a prostredníctvom vonkajšej vizuálnej kampane, ktorá bola predmetom kontrolovaných zdaniteľných obchodov. Z hľadiska ekonomickej opodstatnenosti bolo pre sťažovateľa kľúčové umiestnenie plochy a možnosť interaktívne meniť obsah spolu s objemom informácií, čo spĺňali interaktívne LED obrazovky. Pri ich umiestnení sa zameral na miesta s vysokou koncentráciou obyvateľstva, oblasti v blízkosti jeho výrobných a logistických centier vzhľadom na optimálnu polohu a nízke dopravné náklady. K finančnému ohodnoteniu dodaných reklamných a marketingových služieb je relevantné, že sťažovateľ predáva svoje výrobky a služby s cieľom maximalizovať zisk.

12. Nemôže byť na ťarchu sťažovateľa nekontaktnosť jeho dodávateľov. V danej veci nejde o majetkovo prepojené spoločnosti, preto sťažovateľ nemá žiaden vplyv na vnútorný chod týchto spoločností. Dôkazom proti sťažovateľovi nie je ani neexistencia daňovej evidencie u dodávateľa, keďže uvedené skutočnosti nebol povinný preukazovať. Ak mal správca dane pochybnosti o tvrdeniach sťažovateľa a neakceptoval ním predložené dôkazy, mal predložiť vlastné dôkazy, ktoré by vyvrátili tvrdenia sťažovateľa. Sťažovateľ nemá ani povinnosť a ani oprávnenie kontrolovať účtovníctvo a interné finančné procesy svojich dodávateľov. Sťažovateľ nenesie zodpovednosť za to, aby jeho dodávatelia uviedli korektné informácie správcovi dane.

13. Sťažovateľ v rámci administratívneho konania po výzvach správcu dane poskytol všetky požadované doklady súvisiace s uplatneným odpočtom DPH a preukázal aj ekonomickú opodstatnenosť týchto obchodov. Pokiaľ ide o pochybnosti, ktoré nastali v dôsledku skutočností na strane dodávateľov alebo subdodávateľov sťažovateľa, znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane, a nie sťažovateľ. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktorý daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia, od následného forenzného dokazovania.

Sťažovateľ ako daňový subjekt podal riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predložil správcovi dane písomné doklady, ktoré bol podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú.

14. Daňové orgány mali pochybnosti o sťažovateľom predloženej dokumentácii a o uskutočnení zdaniteľných obchodov. Správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktoré uplatnil za dodanie reklamných služieb. Konajúce súdy sa s týmto záverom stotožnili. V predmetnej veci pritom nebolo nijak preukázané, že by sa sťažovateľ podieľal na daňovom podvode alebo že by vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.

15. Sťažovateľ vo svojich ústavných sťažnostiach obsiahlo poukazuje na judikatúru ústavného súdu, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) a Súdneho dvora Európskej únie.

### **III.**

#### **Predbežné prerokovanie ústavných sťažností**

16. Sťažovateľ v ústavných sťažnostiach namieta porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu a postupom, ktorý predchádzal ich vydaniu. Namieta nedostatočné odôvodnenie týchto rozsudkov, nesprávne právne posúdenie veci, ktorého dôsledkom je nepriznanie nároku na odpočet DPH z dôvodov na strane jeho dodávateľov, a aj nesprávne posúdenie otázky dôkazného bremena.

17. O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, ktorých porušenie sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri ktorého predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

#### **III.1. K namietanému porušeniu základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 4 ústavy a základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:**

18. Podstata základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu alebo iného orgánu verejnej moci nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu a inú právnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu patrí aj právo každého, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02). Súčasne

má každý právo, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci (m. m. II. ÚS 153/2018).

19. Ústavný súd opakovane judikuje, že pri uplatňovaní jeho právomoci nie je jeho úlohou zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). 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. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, II. ÚS 231/04).

20. Ústavný súd už konštatoval, 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 (m. m. III. ÚS 502/2015).

21. Vychádzajúc z ústavných sťažností, sťažovateľ si uplatnil odpočet DPH v prípade prvej ústavnej sťažnosti za dodanie tovarov a služieb od dodávateľov SETLOS s.r.o. (dodanie tovaru, servis motorového vozidla, skrutkovač a účtovnícke práce), RSD SYSTEM s.r.o. (dodanie materiálu) a Družstvo Trentin (vysielanie reklamného spotu) za apríl 2018, v prípade druhej ústavnej sťažnosti od dodávateľov SETLOS s.r.o. (dodanie tovaru a účtovnícke práce) a Družstvo Trentin (reklamné služby – vysielanie reklamného spotu na LED obrazovkách) za september 2018 a v prípade tretej ústavnej sťažnosti od dodávateľa SETLOS s.r.o. (účtovnícke práce, servis motorového vozidla, tovar a ekonomické poradenstvo) za august 2018. Najvyšší správny súd pre skutkovú a právnu podobnosť v prípade druhej ústavnej sťažnosti odkázal vo svojom rozsudku na rozsudok vo veci prvej ústavnej sťažnosti. Uvedené okolnosti potvrdzujú skutkovú a právnu podobnosť uvedených troch právnych vecí, pričom všetky tri napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu sú založené na prakticky identických dôvodoch.

22. Z napadnutých rozsudkov vyplýva, že sťažovateľ predložil správcovi dane faktúry od uvedených dodávateľov za vymedzené zdaniteľné plnenia a uplatnil si nárok na odpočet DPH. Správca dane vykonal rôzne šetrenia týkajúce sa dodávateľov, pričom podrobne vymedzil zistené skutočnosti (vstup do likvidácie, zmena štatutára, neexistencia označenia v mieste sídla, nekontaktnosť s následkom nepredloženia žiadnych daňových dokladov). Z ďalších zistení správcu dane vyplynulo, že spoločnosť SETLOS s.r.o. za rok 2018 nepodala daňové priznanie pre daň z príjmov právnických osôb a po vstupe do likvidácie jej bola zrušená registrácia pre DPH. Družstvo Trentin so správcom dane nespolupracovalo. Boli u neho vykonávané daňové kontroly za zdaňovacie obdobia marec až júl 2018 a september 2018, výzvy správcu dane nepreberalo, požadované doklady nepredložilo, preto správca dane pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Spoločnosť RSD SYSTEM s.r.o. so správcom dane tiež nespolupracovala. Správca dane vykonal

daňovú kontrolu za II. štvrťrok 2018. Pre nemožnosť výkonu daňovej kontroly správca dane určil daň podľa pomôcok.

23. Správca dane predvolal na ústne pojednávanie konateľ a sťažovateľa, pričom z tohto výsluchu nezistil žiadne relevantné a upotrebitel'né informácie. Konateľ nevedel uviesť, kedy a za akých okolností začala obchodná spolupráca s uvedenými dodávateľmi, nepamätal si mená osôb, s ktorými za dodávateľov konal. Všetky obchody mali vybavovať jeho zamestnanci, bližšie ich však nekonkretizoval. V sídle dodávateľských spoločností nebol, nepreveroval si ich, nevedel uviesť, či mali kancelárske a skladovacie priestory. Prepravu tovaru zabezpečovali dodávateľské spoločnosti, nevedel sa vyjadriť k vozidlám vykonávajúcim prepravu. Tovar bol vyložený v sklade prenajatom od spoločnosti BUBI GOLD s.r.o. v Košiciach-Šaci. Tovar uhrádzal bankovým prevodom a bol ďalej dodávaný pre U.S. Steel Košice, s.r.o. K spolupráci s dodávateľským družstvom uviedol, že nemá vedomosť o vysielaní reklamných spotov na základe faktúr predložených správcom dane. Nepreveroval to na miestach uvedených na faktúre. Nevedel sa vyjadriť, akým spôsobom, na akom mieste a akými osobami Družstvo Trentin vykonalo zdaniteľné plnenie pre jeho spoločnosť (priamo alebo subdodávateľsky). Nepamätal si, či bol v sídle Družstva Trentin alebo v iných jeho priestoroch, uviedol, že asi nebol a stretli sa v Košiciach. Sťažovateľ, čo sa týka dodania reklamných služieb, predložil tabuľky opatrené odtlačkom pečiatky deklarovaného dodávateľa s nečitateľným podpisom, v ktorých boli uvedené údaje o mieste umiestnenia LED obrazovky, čase vysielania, dĺžke reklamného spotu, počte odvysielaní. Sťažovateľ správcovi dane doručil dodatočne zmluvu o poskytnutí reklamného priestoru z 1. marca 2018, v ktorej bolo Družstvo Trentin označené ako poskytovateľ a sťažovateľ ako objednávateľ. Zmluva však neobsahovala mená štatutárnych orgánov zmluvných strán. Predmetom zmluvy bol záväzok poskytovateľa vysielat' reklamu objednávateľa na LED obrazovkách v Bratislave na základe objednávky, avšak predmetom fakturácie boli aj LED obrazovky v Košiciach, Prešove a Liptovskom Mikuláši. Žiadne objednávky ani ďalšie vysvetlenia týkajúce sa dodania reklamných služieb dodávateľom konateľ sťažovateľa neposkytol a nevedel uviesť nič k detailom ich vzájomnej spolupráce ani k zdaniteľnému obchodu.

24. Najvyšší správny súd poukázal na všetky uvedené zistenia, na základe ktorých dospel k záveru o nedôvodnosti kasačnej sťažnosti. Argumentácia daňových orgánov spočívala na spochybnení identity dodávateľov tovarov a služieb, a to prostredníctvom výziev, miestneho šetrenia, zistení z dostupných evidencií a od iných správcov dane. Obdobne správca dane vypočul aj konateľa sťažovateľa, ktorý na položené otázky odpovedal len všeobecne alebo vôbec, čím neposkytol žiadne relevantné a použiteľné informácie. Najvyšší správny súd s odkazom na všeobecné judikatúrne východiská týkajúce sa priznávania nároku na odpočet DPH zdôraznil, že nepostačuje predložiť faktúry a prípadne zmluvy, keďže tieto samy osebe nepreukazujú skutočné vykonanie zdaniteľných obchodov. Aj najvyšší správny súd akceptoval záver daňových orgánov, že všetky uvedené okolnosti viedli k spochybneniu hodnovernosti predložených faktúr, prípadne zmlúv, preto bolo opodstatnené vyzvať sťažovateľa, aby predložil dodatočné dôkazy, ktoré by preukázali reálne uskutočnenie dodávok tovaru a služieb. Sťažovateľ dôvodné pochybnosti správcu dane nevyvrátil, neoznačil žiadne ďalšie dôkazy na ich vyvrátenie (napr. neuviedol mená svojich zamestnancov, ktorí mali obchody s dodávateľmi dojednávať alebo preberať tovar), a preto je dôvodný záver, že neuniesol v daňovom konaní dôkazné bremeno. Odkaz sťažovateľa na to, komu ďalej dodal tovar, nie je, čo sa týka týchto sporných skutočností, relevantný. Najvyšší správny súd nepovažoval

dôkazné bremeno, ktorým bol sťažovateľ v daňovom konaní zaťažený, za neprimerané. Sporné okolnosti sa týkali len vzťahov medzi sťažovateľom a ním deklarovanými dodávateľmi a tiež nimi vystavených účtovných dokladov. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľa. Od sťažovateľa možno spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť a preukázať podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu a mechanizmus dodania tovaru či služieb.

25. Z odôvodnenia napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu takto vyplýva právna argumentácia, v ktorej konajúci správny súd objasnil sťažovateľovi dôvody, pre ktoré akceptoval rozhodnutia správnych (daňových) orgánov týkajúce sa neuznania uplatneného odpočtu DPH a vyrubenia rozdielu dane. Najvyšší správny súd poskytol sťažovateľovi primeranú odpoveď na jeho námietky v kasačnej sťažnosti. Ústavný súd na túto právnu argumentáciu najvyššieho správneho súdu odkazuje, keďže je zrozumiteľná, konzistentná, logická a vychádza z ústavne akceptovateľného výkladu a aplikácie príslušných ustanovení daňových právnych predpisov a Správneho súdneho poriadku. Najvyšší správny súd skúmal námietky sťažovateľa týkajúce sa rozsahu dokazovania a prechodu dôkazného bremena s dôrazom na pochybnosti, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania s právnym záverom, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal skutočné vykonanie zdaniteľných plnení na vstupe (dodanie tovarov a služieb). Uvedený právny názor predstavuje právnu kvalifikáciu, ktorú možno pri použití pravidiel formálnej logiky a primeranej aplikácie zásad hodnotenia dôkazov vyvodiť zo zisteného skutkového stavu, a preto nie je prejavom svojvôle. Najvyšší správny súd svoje úvahy primeraným, zrozumiteľným a dostatočne vyčerpávajúcim spôsobom vysvetlil, preto napadnuté rozsudky nie sú zjavne neodôvodnené, a preto sú ústavne akceptovateľné.

26. Ústavný súd osobitne zdôrazňuje, že za daných skutkových okolností nemožno považovať za arbitrárny právny záver najvyššieho správneho súdu, že skutočnosti vyplývajúce z dokazovania spochybnili hodnovernosť sťažovateľom predložených faktúr, a tým aj reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení na faktúrach deklarovanými dodávateľmi. Z týchto dôvodov možno akceptovať aj procesný dôsledok, ktorý bol z uvedeného procesného stavu vyvodený – t. j. prechod dôkazného bremena na sťažovateľa, aby dodatočnými dôkazmi (okrem predložených faktúr) preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov na vstupe. Neobstojí námietka sťažovateľa, že bol neúmerne zaťažený dôkazným bremenom, resp. že jemu bola vyvodená zodpovednosť za skutočnosti na strane dodávateľov. Išlo totiž aj o jeho nekonkrétne a vyhýbavú výpoveď, ktorá taktiež vzbudila pochybnosti o hodnovernosti predložených faktúr. Napríklad to, že sťažovateľ si ani neoveril spôsob a rozsah dodania reklamných služieb, za ktoré mal zaplatiť deklarovanému dodávateľovi, neschopnosť uviesť žiadne konkrétnejšie údaje a detaily týkajúce sa predmetných obchodov a zároveň neuvedenie žiadnych konkrétnych mien osôb, ktoré mali konať za dodávateľov, predstavuje skutočnosti, ktoré sú spôsobilé vyvolať pochybnosti o reálnosti obchodov, ktoré deklarujú predložené faktúry. Obdobne požiadavka uviesť mená zamestnancov, ktorí za sťažovateľa mali dojednávať predmetné obchody a preberať tovar, nie je neprimeraným dôkazným bremenom. Všetky tieto okolnosti sa týkajú priamo sťažovateľa, od ktorého je rozumné a primerané očakávať, že takéto okolnosti týkajúce sa deklarovaných obchodov je schopný daňovým orgánom objasniť, špecifikovať a preukázať.

27. Judikatúra ústavného súdu sa jasne ustálila aj v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť

o samotnej realnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 335/2023, IV. ÚS 341/2023). V obdobných prípadoch považoval ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcom dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021, IV. ÚS 335/2023). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (m. m. napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

28. Napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu takto nie sú arbitrárne a sú dostatočne odôvodnené, keďže zrozumiteľne a dostatočne objasňujú podstatné aspekty rámcujúce právnu vec sťažovateľa. Ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný tieto postupy a hodnotenia správneho súdu nahrádzať (m. m. I. ÚS 21/98, III. ÚS 209/04) a za týchto okolností nemá dôvod zasiahnuť do právneho názoru najvyššieho správneho súdu.

29. Neuznanie uplatneného odpočtu DPH a vyrubenie rozdielu dane nepochybne predstavuje zásah do majetkovej sféry sťažovateľa v dôsledku úbytku finančných prostriedkov predstavujúcich vyrubenú daň. Z vymedzených skutočností však vyplýva, že k uvedenému zásahu došlo ústavne akceptovateľným spôsobom, preto nemožno uvažovať o porušení základného práva sťažovateľa vlastniť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 4 ústavy napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu a postupom, ktorý predchádzal ich vydaniu.

30. Námietky sťažovateľa v ústavných sťažnostiach (ktoré v zásade uplatnil aj v kasačných sťažnostiach) takto neboli v súhrne spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu. Na tomto základe ústavný súd podľa § 56 ods. 2 písm. g) 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“) ústavné sťažnosti v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnené.

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

31. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru považuje ústavný súd za potrebné odkázať na judikatúru ESĽP 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*“ (porovnaj 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. 6. 2001, body 24 a 31)]. Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné (m. m. napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

32. Vzhľadom na obsah ústavných sťažností a predmet rozhodovania správnych súdov ústavný súd konštatuje, že čl. 6 ods. 1 dohovoru na uvedené prípady sťažovateľa *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru. V dôsledku toho nie je naplnená požiadavka druhého z troch kritérií (Engel a ďalší proti Holandsku, sťažnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72),

ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru. Z uvedených dôvodov ústavný súd rozhodol o odmietnutí ústavných sťažností v tejto časti z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde pre neaplikovateľnosť predmetného ustanovenia dohovoru (m. m. napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

33. Vzhľadom na odmietnutie ústavných sťažností ako celku bolo už bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľa, ako ich špecifikoval v petite ústavných sťažností.

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

**V Košiciach 30. januára 2025**

**Jana Baricová**  
**predsedníčka senátu**