



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 254/2024-20

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDAKOVANÉ], zastúpeného KAIFER advokátska kancelária s.r.o., Fibichova 11, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/86/2022 z 29. novembra 2023 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 sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 18. marca 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 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 najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/86/2022 z 29. novembra 2023. Sťažovateľ žiada, aby ústavný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie. Zároveň žiada o náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti, napadnutého rozsudku a ostatných príloh vyplýva, že rozhodnutím Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) z 12. júna 2019 bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane v sume 50 828,66 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2015 po vykonaní daňovej kontroly na DPH, z ktorej výsledku bol vyhotovený protokol z 29. apríla 2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený sťažovateľovi 2. mája 2019. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu.

3. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím z 10. októbra 2019 rozhodnutie správcu dane z 12. júna 2019 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom uložilo správcovi dane akceptovať vyjadrenie daňového subjektu k protokolu, prerokovať podané pripomienky a predložené dôkazy s tým, že „*ak správca dane po posúdení pripomienok daňového subjektu zistí,*

*že je potrebné doplniť dokazovanie, tak ho vykoná, a to v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver vo veci“ (s. 20 rozhodnutia finančného riaditeľstva). Sťažovateľ s odkazom na uvedené rozhodnutie v ústavnej sťažnosti argumentuje, že finančné riaditeľstvo tak uložilo správcovi dane doplniť dokazovanie v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver veci.*

4. Správca dane novým rozhodnutím z 20. februára 2020 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 50 828,66 eur na DPH za obdobie júl 2015. Správca dane ďalšie dokazovanie nevykonal. O odvolaní sťažovateľa proti rozhodnutiu rozhodlo finančné riaditeľstvo rozhodnutím z 15. júna 2020 tak, že namietané rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

5. Sťažovateľ sa domáhal zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva z 15. júna 2020, ako aj predchádzajúceho rozhodnutia správcu dane správnu žalobou, ktorú Krajský súd v Košiciach ako správny súd zamietol rozsudkom sp. zn. 6S/5/2020 z 3. februára 2022. Krajský súd v rozsudku v podstatnom uviedol, že orgány finančnej správy postupovali v zmysle príslušných ustanovení daňového poriadku a práva žalobcu v rámci daňového konania mu neboli upreté. Žalobca počas daňovej kontroly nepredložil správcovi dane ani na základe výzvy žiadne doklady preukazujúce dodanie tovarov a služieb fakturovaných deklarovateľmi. Žalobca nereagoval na upovedomenia o vypočutí svedkov, nezúčastnil sa výsluchu svedkov ani prerokovania pripomienok uvedených v jeho vyjadrení k protokolu. Krajský súd vyhodnotil procesný postup správcu dane ako správny, pričom konštatoval, že z výsledkov vykonaného dokazovania možno prijať opodstatnený záver, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie reálneho dodania fakturovaných služieb spoločnosťami deklarovateľmi v priložených faktúrach, t. j. žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie DPH.

6. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd zamietol napadnutým rozsudkom z 29. novembra 2023. Najvyšší správny súd dospel k záveru o vecnej správnosti rozsudku krajského súdu, keďže sťažovateľ najmä v dôsledku svojej pasivity neunesol dôkazné bremeno a do skončenia daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní nepredložil doklady, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane, že fakturované tovary a služby mu boli reálne dodané a že mu ich dodali dodávatelia majúci status platiteľa DPH.

## **II.**

### **Argumentácia sťažovateľa**

7. Proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu podal sťažovateľ túto ústavnú sťažnosť, v ktorej argumentuje nesprávnymi závermi napadnutého rozsudku k sťažnostným dôvodom v kasačnej sťažnosti, ktoré sú zjavne neodôvodnené a arbitrárne. Napadnutý rozsudok je podľa sťažovateľa nezákonný a arbitrárny tiež z dôvodu, že mu najvyšší správny súd nezákonne a v rozpore s právnymi predpismi upravujúcimi daňové konanie, ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) odmietol poskytnúť spravodlivosť a ochranu jeho práv.

8. Najvyšší správny súd sa mal nedostatočne vysporiadať so skutočnosťou, že vyrubovacie konanie neprebehlo v rozsahu a spôsobom predpokladaným daňovým poriadkom a ani, v akom zaviazal správcu dane odvolací orgán v rozhodnutí z 10. októbra 2019, t. j. v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu, teda že nebolo vykonané dokazovanie vo vzťahu

k dôkazom predloženým vo vyrubovacom konaní. Záver kasačného súdu podľa sťažovateľa popiera zmysel a účel § 68 daňového poriadku. Z napadnutého rozsudku ani nevyplýva relevantné stanovisko kasačného súdu k sťažovateľom nastolenej otázke, kedy prebehlo vyrubovacie konanie v takej miere, ako to predpokladá daňový poriadok, čím argumenty sťažovateľa ostali nepreskúmané a nevysvetlené napriek tomu, že podstatou jeho argumentácie v správnom súdnom konaní boli práve okolnosti súvisiace s posúdením priebehu vyrubovacieho konania a jeho rozsahu, najmä vo vzťahu k dokazovaniu. Na tieto námietky poskytol kasačný súd ústavne neudržateľné odpovede a navyše je *prima facie* zrejmé, že kasačný súd svoje rozhodnutie odôvodnil nedostatočným spôsobom a nepresvedčivo.

9. Sťažovateľ v danej súvislosti namieta, že správca dane nerešpektoval záväzný pokyn vyplývajúci z rozhodnutia finančného riaditeľstva z 10. októbra 2019 a žiadne ďalšie dokazovanie nevykonával, teda hodnotil len dôkazy získané počas daňovej kontroly. Nehodnotil dôkazy, ktoré predložil sťažovateľ vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole. Následne aj finančné riaditeľstvo vo svojom potvrdzujúcom rozhodnutí uviedlo, že správca dane sa zaoberal dôkazmi predloženými spolu s vyjadrením k protokolu, ktoré nezakladali potrebu doplniť, resp. vykonať ďalšie dokazovanie. Uvedený právny záver nemôže obstať.

10. Odvolávajúc sa na § 3 ods. 3 a § 68 ods. 3 daňového poriadku, sťažovateľ uvádza, že správca dane bol povinný prihliadať aj na dôkazy predložené spolu s vyjadrením k protokolu a v danom rozsahu vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní. Ak sa kasačný súd pri posudzovaní dôvodnosti kasačnej sťažnosti v celom rozsahu stotožnil s nesprávnymi závermi správneho súdu, tak tým jednoznačne potvrdil nepotrebnosť vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní. Zároveň potvrdil, že pre rozhodnutie postačuje zhodnotiť iba výsledky dokazovania vykonaného počas daňovej kontroly.

11. Podľa sťažovateľa situácia, keď daňová kontrola *de facto* nahrádza vyrubovacie konanie pred správcom dane, je ústavným súdom posudzovaná ako závažné procesné pochybenie, ktorého procesným dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie. Na podporu svojej argumentácie odkazuje na nálezy ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06, sp. zn. I. ÚS 314/2015 a sp. zn. I. ÚS 30/2018. Nadväzujúc na uvedené, považuje záver kasačného súdu o spochybnení predložených dôkazov za nedostatočne odôvodnený, keďže kasačný súd tento záver neoprel o žiadne konkrétne zistenia a dôkazy, a to napriek výslovnej námietke sťažovateľa.

12. Sťažovateľ považuje závery krajského súdu aj za vnútorne rozporné, keďže kasačný súd na jednej strane sám uviedol, že zmyslom daňovej kontroly je obstaranie skutkových zistení, na druhej strane však konštatoval, že dokazovanie, resp. prvotné vyhodnotenie dokazovania by malo byť vykonané už počas daňovej kontroly. Uvedené tvrdenie je podľa sťažovateľa v rozpore s ustálenou rozhodovacou činnosťou súdnych autorít, keďže kasačný súd v podstate konštatuje, že daňová kontrola nahrádza vyrubovacie konanie.

13. Sťažovateľ sa domnieva, že ak by kasačný súd vyložil úpravu § 68 daňového poriadku v spojení s § 3 ods. 3 a § 24 ods. 4 daňového poriadku ústavne konformne, musel by dôjsť iba k jedinému ústavne akceptovateľnému záveru, že postupom správneho súdu sa sťažovateľovi odňala možnosť konať pred súdom. Správny súd nerešpektoval požiadavku náležitého odôvodnenia súdneho rozhodnutia, a teda nesprávnym procesným spôsobom sťažovateľovi znemožnil, aby uskutočňoval jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces.

14. Druhá línia sťažostnej argumentácie sa odvíja od tvrdenia, že v napadnutom rozsudku absentuje odpoveď kasačného súdu, čo bolo podkladom na odmietnutie ním uplatneného práva na odpočítanie DPH. V tomto smere namieta ústavne nekonformný výklad relevantných právnych predpisov a, poukazujúc na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022, tvrdí, že došlo k nesprávnemu posúdeniu neunesenia dôkazného bremena. Podľa sťažovateľa z napadnutého rozsudku vôbec nevyplýva, ako kasačný súd posúdil v konfrontácii s jeho konkrétnymi námietkami správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v jeho ne/prospech. S poukazom na predmetný nález ústavného súdu sťažovateľ uviedol, že nepochybne splnil všetky zákonom požadované podmienky na uplatnenie nároku na odpočet DPH. Záver kasačného súdu o nepreukázaní samotnej existencie zdaniteľných plení na vstupe nemôže obstať a je popri záveroch uvedených v predmetnom náleze ústavne neudržateľný.

15. Kasačný súd vo svojom rozsudku nedal odpoveď ani na otázku, ako mala byť splnená povinnosť správneho orgánu preukázať ním deklarované závery, že plnenia uplatnené sťažovateľom na odpočet dane nie sú existujúce. Bolo pritom povinnosťou správneho orgánu svoje pochybnosti aj reálne preukázať, teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Kasačný súd nedal vo svojom rozsudku presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany a vôbec nereagoval na podstatné námietky sťažovateľa. Zároveň ústavne nekonformným spôsobom vykonal výklad zásady neunesenia dôkazného bremena a vyslovil záver o preukázaní pochybnosti správcom dane. Výklad prezentovaný kasačným súdom je nezlučiteľný s označenými článkami ústavy a dohovoru a má za následok porušenie označených práv sťažovateľa.

### III.

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

16. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru) napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorý sťažovateľ považuje za arbitrárny a nedostatočne odôvodnený. Sťažovateľ zároveň v ústavnej sťažnosti v podstate zopakoval argumenty, ktoré uplatnil v kasačnej sťažnosti.

#### **III.1. K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:**

17. 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. 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.

18. Úlohou ústavného súdu pri uplatňovaní jeho právomoci nie je 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. 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.

19. 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). Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (napr. III. ÚS 699/2021, III. ÚS 41/2022, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 127/2012). Závery správnych súdov objektivizované v napadnutom rozsudku a rozsudku správneho súdu preto nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte so závermi finančnej správy, ktoré im predchádzali. Vzhľadom na uvedené právne názory ústavný súd v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti a vecného prieskumu námietok sťažovateľa preskúmal rozsudok krajského súdu a napadnutý rozsudok ako integrálny celok.

20. Sťažovateľ v zásade formuloval dva zásadné okruhy námietok. Prvý okruh predstavuje námietku, že v jeho veci neprebehlo vyrubovacie konanie, resp. že daňový úrad nevykonal dokazovanie vo vyrubovacom konaní a neprihliadol na dôkazy, ktoré sťažovateľ predložil vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole. V druhom okruhu námietok namieta, že konajúce správne súdy a ani finančné orgány neuviedli dôvody, prečo bolo odmietnuté jeho právo na odpočítanie dane. Správca dane relevantne nespochybnil dôkazy, ktoré predložil sťažovateľ, pričom ani správne súdy nereagovali na jeho námietku, akými ďalšími dôkazmi mal preukázať uskutočnenie zdaniteľných plnení – dodanie tovarov a služieb na vstupe (od dodávateľov sťažovateľa).

21. Vo vzťahu k prvému okruhu námietok správne súdy poukázali na to, že po ukončení daňovej kontroly – v rámci ktorej správca dane rozsiahlym dokazovaním získal podklady na rozhodnutie o sťažovateľom uplatnenom práve na odpočet dane – vydal protokol, ktorý doručil sťažovateľovi s výzvou na vyjadrenie. Správca dane prihliadol aj na vyjadrenie spolu s predloženými dôkazmi doručenými sťažovateľom po určenej lehote. Dospel pritom k záveru, že z nich nevyplývali také skutočnosti, ktoré by vyvolali potrebu ďalej dopĺňať dokazovanie, keďže neexistoval potenciál relevantne zmeniť skutkové závery. Sťažovateľ nevyvrátil zistenia správcu dane pri výkone daňovej kontroly, nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že dodanie deklarovanými dodávateľmi nebolo len fiktívne – bez reálnej dodávky tovaru a služieb. Sťažovateľ nevyvrátil ani tie zistenia

správca dane, že dodávky pre svojich odberateľov realizoval buď vo vlastnej réžii, alebo od iných než preverených subdodávateľov. Nosnou myšlienkou vyjadrenia k protokolu bolo, že sťažovateľ nakupované tovary a služby ďalej fakturoval svojim odberateľom, prípadne použil na svoju spotrebu, teda ich reálne prijal. Skutočnosť, od koho predávané dodávky nadobudol, nepreukázal žiadnymi relevantnými dokladmi a dôkazmi (okrem predložených faktúr, resp. iným obrazovým materiálom, z ktorého objektívne nebolo možné verifikovať pravdivosť tvrdení sťažovateľa).

22. Z tohto pohľadu nemožno akceptovať námietku sťažovateľa o nevykonaní dokazovania vo vyrubovacom konaní. Sťažovateľovi bolo objasnené, že daňová kontrola slúži na získanie podkladov na rozhodnutie o dani. Sťažovateľ sám svojou procesnou pasivitou ovplyvnil priebeh vyrubovacieho konania (napr. bod 33 napadnutého rozsudku), keď jednak vo vyjadrení k protokolu predložil také dôkazy, ktoré nesmerovali k objasneniu vzniknutých pochybností týkajúcich sa reálneho uskutočnenia obchodov (napr. bod 35 napadnutého rozsudku). Obdobne sa sťažovateľ bez ospravedlnenia nezúčastnil prerokovania svojho vyjadrenia k protokolu. Za týchto okolností zjavne nevznikla potreba vykonávať extenzívne dokazovanie vo vyrubovacom konaní, keď pre správca dane postačovalo vychádzať dominantne z podkladov získaných počas daňovej kontroly. Napokon sťažovateľ nevyužil ani možnosť podieľať sa na získavaní podkladov na rozhodnutie o dani počas daňovej kontroly, keď sa nezúčastnil ani jediného výsluchu svedkov. Odôvodnenie napadnutého rozsudku v spojení s rozsudkom krajského súdu je v týchto súvislostiach dostatočne zrozumiteľné, konzistentné, bez logických rozporov, preto napadnutý rozsudok v tomto smere nie je zjavne neodôvodnený.

23. Ústavný súd neakceptoval ani druhý okruh námietok sťažovateľa. Vychádzajúc z napadnutého rozsudku v spojení s rozsudkom krajského súdu, úplne zrozumiteľne vyplýva dôvod, pre ktorý sťažovateľovi nebolo uznané právo na odpočet dane – išlo o záver, že nebola naplnená podmienka reálneho preukázania zdaniteľných plnení na vstupe. Správca dane na základe podkladov získaných počas daňovej kontroly sformuloval pochybnosti o reálnej existencii (reálnom uskutočnení) zdaniteľných plnení na vstupe (od dodávateľov sťažovateľa). Sťažovateľ sa snažil reálnu existenciu tovaru a služieb preukázať ich dodaním svojim odberateľom. To však v rámci komplexného vyhodnotenia dôkazov neodstránilo pochybnosti finančných orgánov o existencii týchto tovarov a služieb na vstupe, ako aj o tom, že tieto dodali práve deklarovaní dodávatelia. Na tomto podklade sformulovaný záver o tom, že sťažovateľom predložené dodávateľské faktúry za uvedených okolností dostatočne nepreukazujú reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení na vstupe, nie je arbitrárny a ani zjavne neodôvodnený. Za daných okolností 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 ani daňové orgány a ani správne súdy neuviedli, akými ďalšími dôkazmi mal uvedené skutočnosti preukázať. Nie je povinnosťou daňového úradu a ani správnych súdov objasňovať sťažovateľovi, ako má preukázať rozhodujúce skutočnosti.

24. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu vyplýva právna argumentácia, v ktorej konajúce správne súdy objasnili dôvody, pre ktoré akceptovali rozhodnutia správnych (daňových) orgánov týkajúce sa neuznania uplatneného odpočtu DPH a vyrubenia rozdielu dane. Správne súdy poskytli sťažovateľovi primeranú odpoveď na jeho námietky v správnej žalobe, resp. kasačnej sťažnosti. Ústavný súd na právnu argumentáciu

správnych súdov odkazuje, keďže je zrozumiteľná, konzistentná, logická a vychádza z ústavne akceptovateľného výkladu a aplikácie príslušných ustanovení, predovšetkým zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku. Správne súdy skúmali námietky sťažovateľa týkajúce sa rozsahu dokazovania, vykonania vyrubovacieho konania a taktiež analyzovali vykonané dôkazy 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. Správne súdy svoje úvahy primeraným, zrozumiteľným a dostatočne vyčerpávajúcim spôsobom vysvetlili, preto napadnutý rozsudok v spojení s rozsudkom krajského súdu nie je zjavne neodôvodnený, preto je ústavne akceptovateľný.

25. V tomto kontexte je potrebné uviesť, že zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie [m. m. I. ÚS 241/07, podporne tiež rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“) vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie].

26. Obdobne ústavný súd v uznesení č. k. III. ÚS 432/2023-47 zo 7. septembra 2023 (body 17 a 18) akcentoval judikatúru SDEÚ, podľa ktorej len pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať (body 45, 47 a 49 rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fövállalkozó C-610/09 z 3. 9. 2021). Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a v zásade ani nemusí nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Napokon opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH, a tým neutralitu DPH (bod 44 rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fövállalkozó, bod 28 rozhodnutia SDEÚ C-154/20 vo veci Kemwater ProChemie z 9. 12. 2021).

27. Napokon v bode 18 uvedeného uznesenia ústavný súd uviedol, že jeho judikatúra 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 reálnosti 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 spochybných daňových dokladov (m. m. napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

28. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu takto nie je arbitrárny a je dostatočne odôvodnený, keďže zrozumiteľne a dostatočne objasňuje podstatné aspekty rámcujúce právnu vec sťažovateľa. Ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný tieto postupy a hodnotenia správnych súdov 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. Námietky sťažovateľa v ústavnej sťažnosti (ktoré v zásade uplatnil aj v kasačnej sťažnosti) takto neboli v súhrne spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu. Vzhľadom na uvedené 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“) ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

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

30. 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).

31. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania správnych súdov ústavný súd konštatuje, že 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. Z uvedených dôvodov ústavný súd rozhodol o odmietnutí ústavnej sťažnosti 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).

32. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku bolo už bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľa, ako ich špecifikoval v petite ústavnej sťažnosti.

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

**V Košiciach 28. mája 2024**

**Libor Duľa**  
**predseda senátu**