



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 72/2024-18

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditša a Miroslava Duriša (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDACTED], zastúpeného KAIFER advokátska kancelária s.r.o., Fibichova 11, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/27/2021 z 28. júna 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 24. októbra 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a 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. 5Sfk/27/2021 z 28. júna 2023. Sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd napadnutý rozsudok zrušil, vec vrátil najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie a priznal mu náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že rozhodnutím z 12. júna 2019 vyrubil Daňový úrad Košice (ďalej aj „daňový úrad“ alebo „správca dane“) sťažovateľovi rozdiel dane v sume 32 186,58 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2015 s odôvodnením, že u sťažovateľa vykonal daňovú kontrolu na DPH za január až december 2015, pričom z výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol z 29. apríla 2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený sťažovateľovi 2. mája 2019. Daňová kontrola bola v predmetnej veci ukončená dňom doručenia protokolu.

3. Na základe sťažovateľom podaného odvolania rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 10. októbra 2019 tak, že rozhodnutie z 12. júna 2019 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom uviedlo právny názor,

že správca dane má doplniť dokazovanie v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver veci.

4. Daňový úrad rozhodnutím z 20. februára 2020 vyrubil v predmetnej daňovej veci sťažovateľovi rozdiel dane v sume 32 186,58 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015. Správca dane však žiadne ďalšie dokazovanie nevykonal (v rozpore s právnym názorom finančného riaditeľstva), preto sťažovateľ podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie. O odvolaní rozhodlo finančné riaditeľstvo rozhodnutím z 15. júna 2020 tak, že potvrdilo rozhodnutie daňového úradu.

5. Sťažovateľ sa správnou žalobou podľa § 177 a nasl. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva z 15. júna 2020. Krajský súd v Košiciach rozsudkom z 29. apríla 2021 správnu žalobu zamietol.

6. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom z 28. júna 2023 tak, že kasačnú sťažnosť zamietol.

## II.

### Argumentácia sťažovateľa

7. Sťažovateľ namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu. Sťažovateľ argumentuje, že napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený a je založený na arbitrárnych právnych záveroch. Spochybňuje právny záver najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého neunesol dôkazné bremeno o uskutočnení zdaniteľných plnení z dôvodu, že u jeho dodávateľov (na vstupe) nemala byť preukázaná existencia tovarov a služieb, pričom neuviedol, akými ďalšími dôkazmi mal preukázať uvedené skutočnosti. Právne závery najvyššieho správneho súdu sú arbitrárne, keďže popierajú zmysel a účel príslušných ustanovení aplikovaných právnych predpisov (čo sa týka výkladu rozsahu dôkazného bremena) a napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený. Právne posúdenie veci predstavuje neodôvodnený odklon od skoršej judikatúry najvyššieho správneho súdu, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“).

8. Sťažovateľ spochybňuje právne závery najvyššieho správneho súdu vo vzťahu k námietke, že neprebehlo vyrubovacie konanie v rozsahu a spôsobom, v akom to predpokladal zákon č. 563/2009 Z. z. o správne dani (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) a ani v akom zaviazalo finančné riaditeľstvo správcu dane, t. j. v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu, resp. že nebolo vykonané dokazovanie vo vzťahu k dôkazom predloženým vo vyrubovacom konaní. A tiež právne závery vo vzťahu k námietke sťažovateľa, že nedostal od správneho súdu odpoveď, čo bolo podkladom na odmietnutie ním uplatneného práva na odpočítanie dane.

9. Sťažovateľ v prvom rade namietal, že neprebehlo vyrubovacie konanie v rozsahu a spôsobom predpokladaným v daňových predpisoch, v akom to zaviazalo finančné riaditeľstvo správcu dane v rozhodnutí z 10. októbra 2019, teda že nebolo vykonané dokazovanie vo vyrubovacom konaní v potrebnom rozsahu.

10. Sťažovateľ považuje za ústavne nekonformný výklad osobitne § 68 daňového poriadku najvyšším správny súdom upravujúceho priebeh vyrubovacieho konania a spôsob a rozsah dokazovania v ňom vykonávaného. V daňovom konaní uvedené skutočnosti namietal, pritom správne súdy sa s touto námietkou sťažovateľa vysporiadali nedostatočne, resp. vôbec k nej nezaujali stanovisko. Napadnutý rozsudok je v tomto smere odôvodnený nedostatočne a nepresvedčivo.

11. Sťažovateľ namietal, že bolo odmietnuté vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní v rozsahu dôkazov, ktoré predložil spolu s vyjadrením k protokolu z daňovej kontroly z 13. júna 2019. Najvyšší správny súd uvedenú námietku nesprávne interpretoval, keď uviedol, že sťažovateľ mal namietat, že neprebehlo vyrubovacie konanie, a následne, že neprebehlo dokazovanie vo vyrubovacom konaní. Popri nepochopení zmyslu sťažovateľovej námietky sa najvyšší správny súd s uvedenou námietkou riadne nevysporiadal.

12. Najvyšší správny súd odkázal na rozsudok krajského súdu, pričom tiež dospel k záveru, že správca dane sa predloženými pripomienkami a dôkazmi sťažovateľa zaoberal, hodnotil ich a zaujal k nim stanovisko, podľa ktorého tieto nezakladali dôvod na vykonanie ďalšieho dokazovania. Tento právny záver však odporuje záveru, ku ktorému dospel finančné riaditeľstvo ako odvolací orgán v kasačnom rozhodnutí z 10. októbra 2019, kde vyslovilo záväzný právny názor „*o potrebe doplniť dokazovanie v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver veci...*“. Právny záver najvyššieho správneho súdu nereaguje na obsah sťažovateľovej námietky, „*či a ak áno, tak kedy malo prebehnúť vyrubovacie konanie v takom rozsahu ako predpokladá daňový poriadok a prečo bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených žalobcom spolu s vyjadrením zo dňa 13. 06. 2019*“, a zároveň popiera zmysel a účel § 68 daňového poriadku.

13. Správca dane v rozhodnutí dospel k záveru, že sťažovateľ preukázal to, od koho predmetné dodávky nadobudol, len predloženými faktúrami. Tento záver jasne preukazuje, že správca dane nerešpektoval záväzný pokyn finančného riaditeľstva a hodnotil len dôkazy získané počas daňovej kontroly. Nehodnotil dôkazy, ktoré predložil sťažovateľ vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole (fotodokumentácia prijatých plnení, daňové doklady, ktorými sťažovateľ fakturoval dodanie predmetných tovarov svojim odberateľom, plány vysielania dodaných reklamných služieb). Následne aj finančné riaditeľstvo vo svojom potvrdzujúcom rozhodnutí uviedlo, že správca dane sa zaoberal dôkazmi predloženými spolu s vyjadrením k protokolu, pričom tieto nezakladali potrebu doplniť, resp. vykonať ďalšie dokazovanie. Uvedený právny záver nemôže obstať.

14. V tomto kontexte aj krajský súd akceptoval argumentáciu finančného riaditeľstva, že predložené dôkazy neboli dôvodom na doplnenie dokazovania vo vyrubovacom konaní. K obdobnému právnomu záveru dospel aj najvyšší správny súd, ktorý vnímal právny názor finančného riaditeľstva tak, že správca dane sa predloženými dôkazmi zaoberal a dospel k záveru, že nie je potrebné doplniť dokazovanie. Uvedený záver však podľa sťažovateľa nemôže obstať, keďže „*z citácie správcu dane je zrejím, že v rámci vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní prihliadal iba na prijaté faktúry a v celom rozsahu opomenul listinné dôkazy predložené sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu...*“. Správca dane mal s prihliadnutím na § 3 ods. 3, § 24 ods. 4 a § 68 ods. 3 daňového poriadku povinnosť na dôkazy predložené sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu prihliadať a v ich rozsahu vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní.

15. Najvyšší správní soud svým právnym záverom vlastne potvrdil, že pre rozhodnutie postačí hodnotiť výsledky dokazovania počas daňovej kontroly a nie je potrebné prihliadať na dôkazy vo vyrubovacom konaní a v tomto konaní aj vykonať dokazovanie v zmysle vyjadrenia daňového subjektu k protokolu z daňovej kontroly, t. j. k tvrdeniam a dôkazom daňového subjektu predloženým vo vyrubovacom konaní po skončení daňovej kontroly.

16. Najvyšší správní soud pritom tiež uviedol, že sťažovateľ na preukázanie zdaniteľných obchodov predložil len faktúry, je teda nepochybné, že ani konajúce správne súdy *„neakceptovali uvedené dôkazy predložené sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu zo dňa 13. 06. 2019, nakoľko mali za to, že sťažovateľ mohol tieto dôkazy predložiť už skôr počas daňovej kontroly a dokazovanie tak obmedzili vo vyrubovacom konaní iba na dôkazy, ktoré boli predložené počas daňovej kontroly.“*. Tento právny názor pritom odporuje záväznému pokynu finančného riaditeľstva, právnym normám upravujúcim rozsah dokazovania vo vyrubovacom konaní a tiež judikatúre ústavného súdu (I. ÚS 30/2018).

17. Zákonodarca výslovne nezakotvil potrebu vykonania dokazovania v priebehu daňovej kontroly (§ 46 daňového poriadku), iba upravil náležitosti týkajúce sa procesu obstarávania podkladov na zistenie skutkového stavu, z ktorého sa následne vo vyrubovacom konaní vyhodnotí, či sú splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Na rovnakom závere sa ustálil aj ústavný súd v náleze sp. zn. I. ÚS 30/2018.

18. Najvyšší správní súd si v odôvodnení protirečí, keď na jednej strane sa stotožnil s tvrdením finančného riaditeľstva, že správca dane sa predloženými pripomienkami a dôkazmi sťažovateľa zaoberal (v rámci vyjadrenia k protokolu), na druhej strane však v napadnutom rozsudku uviedol, že k predmetným obchodom nepredložil iné dôkazy ako faktúry. Sám krajský súd pritom uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že sťažovateľ počas daňovej kontroly predložil *„iba faktúry, resp. k niektorým preverovaným faktúram objednávky a plány vysielania reklamných spotov...“*. Z uvedeného je zjavné, že najvyšší správní súd sa predmetnou vecou riadne nezaoberal a k rozhodujúcej námietke sťažovateľa nezauljal žiadne relevantné stanovisko.

19. Napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný a arbitrárny aj z toho pohľadu, že najvyšší správní súd na jednej strane uznáva, že zmyslom daňovej kontroly je obstaranie skutkových zistení, na druhej strane však konštatuje, že prvotné dokazovanie by malo byť vykonané už počas daňovej kontroly, *„čo je však vzhľadom na vyššie bližšie rozvedenú argumentáciu zjavne v rozpore s právnymi normami ako aj ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít... preto... nemožno akceptovať úvahu kasačného súdu, že sťažovateľ by mal podanými námietkami vo vzťahu k nevykonaniu dokazovania vo vyrubovacom konaní vo svojej podstate posúvať význam stanovísk žalovaného i správneho súdu, tak ako to mylne uvádza kasačný súd...“*.

20. Nemôže obstať ani úvaha najvyššieho správneho súdu (bod 31 odôvodnenia), kde poukazoval na to, že sťažovateľ sa 6. februára 2020 bez vysvetlenia nedostavil na prerokovanie pripomienok a dôkazov z vyjadrenia k protokolu (§ 68 ods. 3 daňového poriadku), *„jeho snaha o stvárnienie ustáleného skutkového stavu doplnením dokazovania sa tak, i v kontexte skoršej pasivity, javí skôr ako predstieraná...“*. Uvedený právny záver je subjektívny a neakceptovateľný, pretože je v rozpore s účelom vyrubovacieho konania tak, ako to vyplýva z ustanovení daňového poriadku a tiež z judikatúry ústavného súdu. Zo záverov ústavného súdu v citovanom náleze možno vyvodíť, že *„okolnosť, či sťažovateľ bol prítomný na prerokovaní pripomienok alebo nie, nemôže mať“*

*v žiadnom smere vplyv na povinnosť správcu dane vykonať dokazovanie v následnom vyrubovanom konaní a už vôbec nie uvedené inštitúty daňového konania, t. j. vyjadrenie sa k protokolu ako výsledku ukončenej daňovej kontroly a dokazovanie v rámci následného vyrubovacieho konania, stotožňovať v jedno.“.*

21. Najvyšší správny súd odklon od citovaného nálezu (I. ÚS 30/2018), a teda aj odklon od prezentovaného výkladu ustanovení daňového poriadku týkajúcich sa povinnosti vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní relevantne nevysvetlil. Odkaz na to, že v prerokúvanej veci bolo prvé rozhodnutie správcu dane zrušené rozhodnutím finančného riaditeľstva, a tak mal sťažovateľ dostatok priestoru na reakciu na závery správcu dane, je irelevantný a vykazuje znaky svojvôle. Odklon aj s odôvodnením, že ústavný súd neurčil výklad uvedených ustanovení daňového poriadku ako právne záväzný, „*sa javí prinajmenšom ako alibistický, arbitrárny a odporujúci zásadám právnej istoty.“.*

22. Sťažovateľ tiež namietal, že krajský súd mu neposkytol relevantnú odpoveď týkajúcu sa dôvodov tvoriacich podklad na odmietnutie ním uplatneného práva na odpočítanie dane podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správne súdy zhodne dospeli k záveru, že sťažovateľ neuniesol dôkazné bremeno, čo sa týka preukázania existencie zdaniteľných plnení – existencie tovarov a služieb na vstupe, t. j. u dodávateľov sťažovateľa. Námietky sťažovateľa v tomto smere smerujú k tomu, že v správnom súdnom konaní uviedol skutočnosti, ktorými preukazoval existenciu tovarov a služieb, a tiež namietal nesprávne posúdenie rozloženia a presunu dôkazného bremena. Na svoje námietky pritom nedostal od najvyššieho správneho súdu dostatočnú odpoveď.

23. V tomto kontexte sťažovateľ poukazuje na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 a na odôvodnenie v bode 16, v ktorom ústavný súd uviedol: „Ak daňový subjekt preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil všetky zákonom požadované doklady viažuce sa na neho, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. *probatio diabolica*). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt. Dôkazné bremeno teda nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, t. j. vrátane tých, ktoré je povinný predložiť iný subjekt.“.

24. Sťažovateľ predložil nielen faktúru, ale aj iné dôkazy preukazujúce, že s predmetom dodania disponoval, nakladal, a tiež spôsobil ďalšieho použitia, čím splnil zákonné podmienky na odpočítanie DPH. Existenciu predmetu dodania preukázal fotodokumentáciou a preukázaním dodania plnenia tretím osobám, resp. použitím pre vlastnú potrebu. Možnosť nakladania sťažovateľa s predmetom dodania vyplýva z dodania plnenia tretím osobám, resp. použitia pre vlastnú potrebu, výpisov z bankových účtov sťažovateľa, resp. inej dokumentácie potvrdzujúcej uhradenie kúpnej ceny sťažovateľom za dodanie plnení dodávateľmi. Zdaniteľné plnenia boli uvedené v daňovom doklade a kontrolnom výkaze sťažovateľa, ako aj v kontrolných výkazoch všetkých uvedených dodávateľov, o čom predložil daňové doklady, daňové priznania pre DPH za rozhodné zdaňovacie obdobie a kontrolné výkazy DPH. K niektorým plneniam sťažovateľ

predložil objednávky a plány vysielania reklamných spotov. Týmto spôsobom sťažovateľ vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, preto správca dane mal preukázať neexistenciu zdaniteľných plnení a tiež aj dôsledky dôkaznej núdze v tomto smere. Z uvedených dôvodov nemôže obstať právny záver najvyššieho správneho súdu o nepreukázaní samotnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe a je aj ústavne neudržateľný pri zohľadnení právnych záverov ústavného súdu. Najvyšší správny súd poprel základný princíp, na ktorom je dokazovanie v daňovom konaní založené, a to nerozširovať dôkazné bremeno na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, t. j. vrátane tých, ktoré je povinný predložiť iný subjekt. Sťažovateľ v daňovom konaní zachoval bežne vyžadovanú obozretnú starostlivosť o to, aby vedel riadne preukázať existenciu a nakladanie s prijatým zdaniteľným plnením. Konajúce správne orgány v rozsudkoch neuviedli, aké iné dôkazy ešte mohol a mal predložiť sťažovateľ (ktoré by od neho bolo spravodlivé požadovať). Ak daňové orgány spochybňovali vierohodnosť a pravdivosť predložených dôkazov, mali predložiť aj vlastné dôkazy, ktoré reálne spochybňujú existenciu zdaniteľných plnení. Na podporu svojej argumentácie sťažovateľ poukázal aj na judikatúru najvyššieho súdu (sp. zn. 2 Sžfk 71/2017).

25. Neobstojí ani odôvodnenie fiktívnosti dodávok tovaru a služieb na tom základe, že sám sťažovateľ podniká v rovnakej oblasti a tieto tovary a služby mohol sťažovateľ sám produkovať. Podľa sťažovateľa k uvedeným obchodným transakciám došlo z dôvodu, že pre nepredvídateľný nárast objednávok nestíhal sám realizovať činnosti spojené s tvorbou reklamných materiálov svojimi zamestnancami, a tak túto situáciu riešil externými subjektmi a dodávateľmi. Tieto plnenia použil následne sťažovateľ a jeho zamestnanci a tiež ich ďalej dodal odberateľom. Tvrdenia o fiktívnosti uvedených obchodov boli len špekulatívne a zostali v rovine pravdepodobnosti, keď daňové orgány ich vlastnými dôkazmi nijako nepreukázali. Konajúce správne súdy pritom toto odôvodnenie daňových orgánov akceptovali a odvolávali sa naň.

26. Najvyšší správny súd nedostatočne odôvodnil odklon od judikatúry najvyššieho súdu (2 Sžfk 71/2017), a to bezobsažným konštatovaním, že v uvedenej veci vstupovala do procesu voľného hodnotenia dôkazov iná skladba dôkazov.

27. Z citovaného nálezu ústavného súdu (I. ÚS 259/2022) vyplýva právny záver, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je na správcovi dane, aby bol skutkový stav zistený presne a úplne, a od neho závisí, aké dokazovanie na tento účel vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu.

28. Najvyšší správny súd na jednej strane sám uznal, že finančné orgány mali pochybnosti týkajúce sa existencie dodania zdaniteľných plnení, na druhej strane však v celom rozsahu opomenul súdmi judikovanú požiadavku na účinné spochybnenie dodania zdaniteľných plnení zo strany správnych orgánov, a to podporiť pochybnosti finančných orgánov rovnako vierohodnými dôkazmi, čo sa v prerokúvanej veci nestalo. Pochybnosti finančných orgánov zostali len v rovine subjektívnych a nepodložených úvah. V tomto smere je tiež relevantná už uvedená námietka sťažovateľa, že finančné orgány neprihliadli na dôkazy, ktoré predložil spolu s vyjadrením k protokolu o daňovej kontrole.

29. Záver o simulovaných dodávkach konajúce súdy (a finančné orgány) podporili tým, že konatelia dodávateľov boli nekontaktní alebo nemali jasnú predstavu o charaktere deklarovaných tovarov a služieb. Nekontaktnosť, prípadne nevedomosť jednotlivých konateľov dodávateľov počas výkonu

daňovej kontroly nemôže sama osebe zakladať záver, že išlo o simulovanú činnosť. Navyše časový odstup štyroch rokov medzi dodaním plnenia a vykonaním daňovej kontroly tiež osvedčuje, že správcom dane vykonané výsluchy svedkov (konateľov dodávateľov) nemohli mať objektívne výpovednú hodnotu vo vzťahu k preukázaniu dodania plnení. Je dôvodné očakávať, že títo konatelia si nemohli pamätať okolnosti, na ktoré sa dopytoval správca dane. Uvedené okolnosti predstavujú subjektívne konštatácie a zároveň sú mimo sféry sťažovateľa a nemôžu byť pričítané na jeho ťarchu v podobe nepriznania práva na odpočet DPH, čo tiež judikoval ústavný súd v náleze sp. zn. IV. ÚS 86/2022.

30. Najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku nedal odpoveď na podstatnú otázku, t. j. ako mal správny orgán preukázať ním deklarované závery, že plnenia uplatnené na odpočet dane sťažovateľom sú fiktívne. Uvedené závery ignorujú základnú premisu chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti, podľa ktorej nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom (porovnaj nález sp. zn. I. ÚS 259/2022).

31. Správca dane nepostupoval podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Najvyšší správny súd na túto námietku reagoval tak, že výzvy zaslané sťažovateľovi považoval za postup súladný s uvedeným ustanovením daňového poriadku. Krajský súd pritom vo svojom rozsudku mal skúmať obsah výziev doručených sťažovateľovi, pričom uviedol, že vzhľadom na obsah dokladov, ktoré sťažovateľ priložil k daňovému priznaniu, vyhodnotil *„ako správny procesný postup správcu dane, ktorý v prvom rade vyzval žalobcu na predloženie dôkazov vo vyššie uvedenom rozsahu a v prípade splnenia tejto povinnosti, za situácie, ak by naďalej existovali pochybnosti o nároku na odpočet DPH, by následne prichádzala do úvahy osobitná výzva smerujúca k tomu, aby žalobca neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a prípadne aj nepravdivé údaje opravil, alebo pravdivosť údajov riadne preukázal...“*. Z uvedenej úvahy krajského súdu možno dedukovať, že uvedené výzvy neboli výzvami v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku, preto nie je zrejmé, ako sa mohol najvyšší správny súd stotožniť s tvrdením krajského súdu, že zaslané výzvy mali spĺňať požiadavky uvedené v § 46 ods. 5 daňového poriadku.

32. K výhrade najvyššieho správneho súdu, že vo výzve správcu dane boli napríklad uvedené ďalšie dôkazy, ktoré by mohol predložiť, sťažovateľ argumentuje, že dôkazmi, ktoré predložil, hodnovernejšie preukázal existenciu zdaniteľných plnení, keďže *„predložil okrem faktúr aj fotodokumentáciou preukazujúcou dodané plnenia od kontrolovaných dodávateľov sťažovateľovi, ktoré plnenia ďalej sťažovateľ použil a/alebo spracoval v súvislosti s vlastnou podnikateľskou činnosťou...“*. Sťažovateľ takto preukázal fakturovaný tovar – svetelnú reklamu, ktorú vyhotovil dodávateľ a dodal ju sťažovateľovi, ktorý ju dodal svojmu odberateľovi. Nešlo o fiktívne dodávky, čo preukázal sťažovateľ aj s poukazom na plány vysielania reklamných spotov spoločnosti [REDAKOVANÉ], z ktorých je zrejmé, že tento dodávateľ poskytoval sťažovateľovi služby spočívajúce vo vysielaní reklamných spotov na účely prezentácie a reklamy podnikateľskej činnosti sťažovateľa, prípadne prezentácie a reklamy odberateľov sťažovateľa. V súvislosti s predloženými

listinnými dôkazmi „je nepochybné, že tieto majú omnoho vyššiu výpovednú hodnotu než správcom dane požadované dodacie listy, prípadne skladové príjemky/výdajky, nakoľko zo sťažovateľom predložených listinných dôkazov nesporne vyplývala existencia týchto tovarov a teda reálne dodanie materiálneho plnenia.“.

33. Sťažovateľ predložil faktúry, k niektorým preverovaným faktúram objednávky a plány vysielania reklamných spotov. Objednávky svedčia o konkludentnom uzavretí zmlúv týkajúcich sa tovarov a služieb. Ďalej sťažovateľ predložil daňové doklady, ktorými fakturoval dodanie predmetných tovarov odberateľom. Tieto dôkazy „sú nepochybne vyššej právnej sily než skladové príjemky alebo výdajky, nakoľko práve ďalšia fakturácia kontrolovaných plnení osvedčí o použití týchto plnení v súvislosti s podnikateľskou činnosťou sťažovateľa...“, preto sťažovateľovi nie je zrejmé, aké iné dôkazy ešte mal a mohol predložiť. Na túto otázku neposkytli odpoveď ani finančné orgány a ani najvyšší správny súd. Samotné odôvodnenie napadnutého rozsudku vo vzťahu k otázke, čo bolo podkladom na odmietnutie uplatneného práva na odpočítanie dane, je „bez výpovednej hodnoty“. Podľa sťažovateľa najvyšší správny súd ústavne nekonformne interpretoval zásadu prenesenia dôkazného bremena, na základe čoho dospel k neudržateľnému záveru o nepreukázaní samotnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe. Na tomto podklade považoval najvyšší správny súd námietky sťažovateľa za nedôvodné, čo však je potrebné považovať za zjavne neodôvodnený a arbitrárny záver, ktorého dôsledkom bolo aj odmietnutie spravodlivosti a porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru.

### III.

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

34. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu ako kasačného súdu v systéme správneho súdnictva.

35. 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 podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:**

36. 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).

37. Ústavný súd opakovane judikuje, že pri uplatňovaní svojej 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).

38. 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).

39. Odôvodnenia rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov vydané v inštančnom postupe súdneho konania nemožno posudzovať izolovane (m. m. napr. IV. ÚS 372/08, III. ÚS 808/2016, III. ÚS 227/2020, III. ÚS 341/2021, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022), pretože tieto konania z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov, ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (m. m. napr. IV. ÚS 350/09, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022). 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.

40. Sťažovateľ v zásade formuloval dva zásadné okruhy námietok. Ten prvý okruh predstavuje námietku, že v predmetnej veci neprebehlo vyrubovacie konanie, resp. že daňový úrad nevykonával dokazovanie vo vyrubovacom konaní (aj v rozpore s právnym názorom finančného riaditeľstva v jeho kasačnom rozhodnutí) 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. Namieta, že bol neúmerne zaťažovaný dôkazným bremenom v kontexte rozloženia dôkazného bremena a jeho vzájomným prenášaním medzi sťažovateľom a daňovými orgánmi (správcom dane). Správca dane relevantne nespochybnil dôkazy, ktoré predložil sťažovateľ (dôkazmi, resp. podkladmi rovnakej kvality), 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).

41. Pokiaľ ide o prvý okruh námietok sťažovateľa 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 na vyjadrenie spolu s predloženými dôkazmi doručenými sťažovateľom po určenej lehote (a na základe pokynu finančného riaditeľstva v kasačnom rozhodnutí). Dospel pritom k záveru, že tieto dôkazy preukazujú zdaniteľné plnenia (dodanie tovarov a služieb) na výstupe, t. j. ich dodanie sťažovateľom jeho odberateľom. Pochybnosti týkajúce sa existencie (reálneho uskutočnenia) zdaniteľných obchodov však boli na vstupe, t. j. od deklarovaných dodávateľov sťažovateľa, preto dospeli k záveru, že sťažovateľom predložené dôkazy nijako neobjasňujú vzniknuté pochybnosti týkajúce sa reálnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe.

42. Z tohto pohľadu nemožno akceptovať námietku sťažovateľa o nevykonaní vyrubovacieho konania, resp. 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 na vstupe, ale preukazovali existenciu a dodanie tovarov a služieb na výstupe (napr. body 30 a 32 napadnutého rozsudku). V tomto kontexte má relevanciu aj to, že sám sťažovateľ sa zaoberá vytváraním a realizáciou uvedených tovarov a služieb, na ktoré mal výrobné kapacity a tiež zamestnancov. Obdobne sťažovateľ sa bez ospravedlnenia nezúčastnil prerokovania svojho vyjadrenia k protokolu. Za týchto okolností zjavne nevznikla potreba vykonávať nejaké extenzívne dokazovanie vo vyrubovacom konaní, keď pre správcu 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 konateľov svojich dodávateľov.

43. Nemožno prijať ani námietku sťažovateľa, že daňový úrad nerešpektoval záväzný pokyn finančného riaditeľstva, keď z rozsudkov správnych súdov vyplýva, že túto námietku vyhodnotili, pričom uviedli, že finančné riaditeľstvo zaviazalo správcu dane zaoberať sa vyjadrením sťažovateľa k protokolu a dôkazmi, ktoré s ním predložil, a v závislosti od obsahu týchto podkladov prípadne doplniť dokazovanie, ak to bude potrebné (napr. prvá veta bodu 31 napadnutého rozsudku, bod 66 rozsudku krajského súdu). Správne súdy skonštatovali, že správca dane uvedeným spôsobom postupoval. 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. Pokiaľ ide o niektoré námietky sťažovateľa v tomto ohľade, tieto majú povahu vytrhávania vecí z kontextu a účelového zamerania sa na niektoré formulácie (napr. na konštatácie, že sťažovateľ predložil len faktúry, hoci v iných častiach rozsudkov je zjavný odkaz aj na dôkazy predložené spolu s jeho vyjadrením, resp. je zjavné, že sa tým myslí preukázanie obchodov na vstupe), preto relevantne nespochybňujú ústavne udržateľnú kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku v spojení s rozsudkom krajského súdu. Ústavný súd zároveň neidentifikoval prvky svojvôle v právnych záveroch najvyššieho správneho súdu a krajského súdu v naznačených smeroch.

44. 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 (napr. bod 34 napadnutého rozsudku, body 43 a 67 rozsudku krajského súdu). Správca dane na základe podkladov získaných počas daňovej kontroly sformuloval pochybnosti o reálnej existencii (reálnom uskutočnení) zdaniteľných plnení na vstupe (od dodávateľov sťažovateľa). Tieto pochybnosti vyplynuli z dokazovania týkajúceho sa dodávateľských obchodných spoločností – skúmania ich charakteru a spoločných znakov (schránkové spoločnosti, konatelia s bydliskom na druhom konci republiky, bez výrobných a personálnych kapacít a pod., porovnaj s. 8 – 9, bod 45 rozsudku krajského súdu), okolností, za ktorých boli jednotlivé objednávky realizované (v zásade všetky na základe osobnej prítomnosti konateľa sťažovateľa), a tiež výsluchu konateľov týchto dodávateľov (schopnosť popísať jednotlivé obchody len v rozsahu faktúry, zjavná absencia schopností a zručností dodať deklarovaný tovar alebo službu a pod.). V tomto kontexte bolo relevantné aj to, že podnikanie sťažovateľa bolo zamerané na produkciu podstatnej časti uvedených tovarov a služieb. 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.

45. Za daných okolností možno akceptovať aj procesný dôsledok, ktorý bol z uvedeného procesného stavu vyvodенý – 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. Jednak mu boli napríklad niektoré ďalšie požadované podklady vymedzené a jednak nie je povinnosťou daňového úradu a ani správnych súdov objasňovať sťažovateľovi, ako má preukázať rozhodujúce skutočnosti, na čo bol aj správne upozornený.

46. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu takto vyplýva právna argumentácia, v ktorej konajúce správne súdy objasnili sťažovateľovi 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 túto právnu argumentáciu správnych súdov odkazuje, keďže je zrozumiteľná, konzistentná, logická a vychádza z ústavne akceptovateľného výkladu a aplikácie príslušných ustanovení, predovšetkým zákona o DPH, 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 vyvodit' zo zisteného skutkového stavu, a preto nie je prejavom svojvôle. Správne súdy svoje úvahy primeraným, zrozumiteľným a dostatočne vyčerpávacím spôsobom vysvetlili, preto napadnutý rozsudok

v spojení s rozsudkom krajského súdu nie je zjavne neodôvodnený, preto je ústavne akceptovateľný.

47. 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 SDEÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie).

48. 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 Fővállalkozó 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 Fővállalkozó, bod 28 rozhodnutia SDEÚ C-154/20 vo veci Kemwater ProChemie z 9. 12. 2021).

49. 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 spochybnených daňových dokladov (m. m. napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

50. 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.

51. 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. 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“) ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

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

52. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru považuje ústavný súd za potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) 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 ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 6. 2001, body 24 a 31)]. Výnimku ESLP 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).

53. 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).

54. 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 20. februára 2024**

**Libor Duľa**  
**predseda senátu**