



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 399/2025-11

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho a sudcov Petra Molnára (sudca spravodajca) a Petra Straku v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **DÚHA, a.s.**, Pribinova 4195/25, Bratislava, IČO 31 690 360, zastúpenej Mgr. Martin Berec, advokát s.r.o., Landererova 12, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/27/2023 z 21. februára 2025 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 sťažovateľky a skutkový stav veci**

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 6. júna 2023 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu označeným v záhlaví tohto uznesenia. Zároveň navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov právneho zastúpenia.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu pre účely zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj, jún, august, september, október a december 2015. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vydal 25. mája 2021 rozhodnutie, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľke rozdiel dane v celkovej sume 82 800 eur za zdaňovacie obdobie august 2015. Správca dane na základe predložených dokladov nepriznal sťažovateľke nárok na odpočítanie dane z faktúry, na ktorej bol ako dodávateľ označený EkoAuris, s.r.o., Bajkalská 12/A, Prešov, a ktorá bola vystavená za dodanie poradenských služieb pri verejnom obstarávaní v súvislosti s účasťou sťažovateľky

vo verejnej súťaži na výstavbu diaľnice D1 Lietavská Lúčka – Višňové – Dubná skala, keďže nebolo preukázané (a ani preverovaním správcu dane sa nepreukázalo) reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení právnickou osobou uvedenou na faktúre. Z kontrolných zistení, nepresvedčivých dôkazov predložených sťažovateľkou, ako aj zo sporných výpovedí svedkov nebolo možné odvodiť reálne poskytnutie deklarovaných služieb spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. Okrem predloženej faktúry, zmluvy o poskytovaní služieb (ďalej len „zmluva“) a výpisov z bankového účtu sťažovateľka nepreukázala poskytnutie služby žiadnym iným overiteľným spôsobom.

3. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 21. decembra 2021 potvrdilo odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

4. Krajský súd v Bratislave rozsudkom sp. zn. 6S/51/2022 z 8. decembra 2022 zamietol správnu žalobu sťažovateľky, v ktorej namietala prenos dôkazného bremena a záver o spochybnení materiálneho plnenia od dodávateľa. Namietala, že konajúce orgány pri hodnotení dôkazov nepostupovali zákonne, keď dôkazy predložené sťažovateľkou a správcom dane vykonané dokazovanie hodnotili vysoko subjektívne v neprospech sťažovateľky, a to za súčasného odmietnutia vykonania ňou navrhnutého dokazovania (výsluch zamestnancov sťažovateľky, ktorí spolupracovali pri zhromažďovaní podkladov verejného obstarávania). Správca dane odmietol uznať sťažovateľkou predložené dôkazy (čestné vyhlásenia zamestnancov). Rovnako ako správne orgány aj krajský súd dospel k právnomu názoru, že zo strany sťažovateľky nebola vierohodne potvrdená reálnosť deklarovaných služieb z dôvodu, že sťažovateľka nepredložila správcovi dane overiteľné dôkazy o tom, že k predmetnému plneniu skutočne došlo. Poukázal na obsah predloženej zmluvy (čl. 5), kde sa objednávateľ (sťažovateľka) zaväzuje potvrdiť rozsah poskytnutého poradenstva podpísaním akceptačných protokolov, tie však predložené neboli napriek tomu, že správca dane opakovane vyzval sťažovateľku na predloženie všetkých dokladov a dôkazov preukazujúcich poskytnutie služieb. Sťažovateľka nepredložila ani prílohu č. 1 zmluvy, ktorá mala obsahovať informáciu o objeme celkových investičných nákladov tvorených cenou na dodávku prác a služieb. Správca dane pri vyhodnocovaní výpovedí svedkov [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] konštatoval, že sa hodnoverným spôsobom nepreukázalo, že preverované plnenie bolo sťažovateľke dodané, a to spoločnosťou EkoAuris, s.r.o. Zdôraznil, že daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre, pričom samotné faktúry sú len formálnou, a nie postačujúcou podmienkou na splnenie zákonných podmienok na vznik nároku na odpočet DPH. Ak správca dane preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybenej transakcie.

5. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti napadnutému rozsudku krajského súdu najvyšší správny súd rozhodol napadnutým rozsudkom tak, že ju ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku s odôvodnením, že sťažovateľka počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neuniesla dôkazné bremeno a riadne nepreukázala splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti.

## II. Argumentácia sťažovateľky

6. Proti napadnutému rozhodnutiu najvyššieho správneho súdu sťažovateľka argumentuje týmto:

a) postup súdov bol nezákonný, keďže sťažovateľku zaťažili dôkazným bremenom bez opory v príslušnej právnej norme. Konkrétne namieta, že správca dane pri hodnotení dôkazov nepostupoval zákonne, dokazovanie hodnotil vysoko subjektívne, v neprospech daňového subjektu, za súčasného odmietnutia navrhovaného dokazovania výsluchmi zamestnancov, čím bola založená nepreskúmateľnosť rozhodnutí;

b) závery oboch súdov o neunesení dôkazného bremena nemajú reálny právny základ, sťažovateľka podľa svojho názoru obhájila dôveryhodnosť dodaných služieb, čím uniesla dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania reálnosti týchto obchodov;

c) spochybnenie skutočností a dôkazov predložených daňovým subjektom musí vykazovať určitú kvalitu a parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane, pričom pochybnosť musí byť dôvodná;

d) kasačný súd sa nevysporial s existujúcou vlastnou judikatúrou a nevyjadril sa k zásadnej otázke dôkazného bremena a jeho presunu v konkrétnych okolnostiach sťažovateľkinej veci, čím malo dôjsť k porušeniu príslušných právnych predpisov s následkom porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

## III. Predbežné prerokovanie ústavných sťažností

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie označeného práva napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu. Sťažovateľka namieta prenesenie dôkazného bremena a neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom.

8. Ústavný súd pripomína, že (rovnako ako správny súd) nie je skutkovým súdom, resp. súdom tretej či štvrtej inštancie, ktorý by preskúmaval skutkové a právne závery všeobecných súdov. Toto konštatovanie je v okolnostiach tejto veci o to dôležitejšie, že sťažovateľka ústavný súd svojimi námietkami práve do tejto pozície postavila. O tom svedčí skutočnosť, že námietky sťažovateľky v jej ústavných sťažnostiach proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu, resp. i s jej námietkami uvedenými v správnej žalobe proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva.

9. Ústavný súd sa v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti oboznámil s napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, aby posúdil zlučiteľnosť jeho obsahu s limitmi v bode 1 tohto uznesenia označených práv, ktorých porušenie sťažovateľka namieta. Uvedený prieskum vykonal v medziach svojich právomocí, a teda posudzoval kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu a ústavnú súladnosť interpretácie právnej úpravy, ktorú najvyšší správny súd vo veci sťažovateľky aplikoval.

10. Najvyšší správny súd posúdil vec sťažovateľky a dostatočne jasným a zrozumiteľným odôvodnením potvrdil závery krajského súdu s poukazom na konkrétne okolnosti veci. Uviedol, že správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k spochybneniu splnenia základnej hmotnoprávnej podmienky zo strany sťažovateľky, že sporné služby jej boli skutočne dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby. Okrem predloženej faktúry, neúplnej zmluvy (chýbajúca príloha č. 1) a výpisu z účtu nebolo preukázané nič, čo by preukazovalo skutočné dodanie služieb tak, ako to deklarovala sťažovateľka. Ani po opakovanej výzve správcu dane sťažovateľka nepreukázala skutočné dodanie služieb akceptačnými protokolmi, ktoré zmluva priamo vyžadovala a ktoré mali preukázať rozsah poskytnutých služieb. Vzhľadom na charakter deklarovaného plnenia – poradenské služby v súvislosti s verejným obstarávaním (objem služieb, kooperácia participujúcich na vyhotovení komplexnej cenovej ponuky) – bolo prakticky nemožné, aby takáto kooperácia subjektov nebola počas obdobia troch rokov zachytená v elektronickej či inej podobe preukazujúcej reálnosť dodania služby deklarovaným subjektom. Pokiaľ sťažovateľka argumentovala právnym záverom uvedeným v uznesení ústavného súdu vo veci sp. zn. I. ÚS 377/2018, ktoré konštatovalo unesenie dôkazného bremena tým, že daňový subjekt ju splní predložením písomných dokladov, ktoré je v zmysle právnych predpisov povinný viesť, najvyšší správny súd k uvedenému dodal, že ide o vetu vytrhnutú z kontextu. Platí to len v prípade, že sa správcovi dane nepodari kvalifikovane spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom.

11. K námietke nevykonania navrhnutého výsluchu zamestnancov sťažovateľky kasačný súd uviedol, že síce konateľ dodávateľa ██████████ v písomnom doplnení svojej výpovede menoval osoby (v počte 12), s ktorými mal počas poskytovania služieb spolupracovať, ale sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly ani počas vyrubovacieho konania neformuloval návrh tieto osoby vypočuť. V tejto súvislosti uviedol, že ak má sťažovateľka uniesť dôkazné bremeno na preukázanie ňou tvrdených skutočností, nemôže sa spoliehať na výsledky zistení u dodávateľa či výsledky výpovedí svedkov vykonaných z vôle správcu dane s poukazom na právne závery uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014. Preto ak mal správca z už zisteného skutkového stavu ustálený záver o tom, že sťažovateľka neuniesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálnej existencie zdaniteľného plnenia, nemožno mu vytýkať nevykonanie výsluchov zamestnancov sťažovateľky, a to obzvlášť za situácie, keď mu sťažovateľkou nebol daný návrh na ich vypočutie.

12. Ústavný súd už v obdobných prípadoch považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcom dane preukázaných pochybností o 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 (II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021), avšak to sa sťažovateľke v daňovom konaní nepodarilo.

13. Judikatúra sa jasne ustálila aj v tom, že nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napr. faktúry, zmluvy či dodacie listy), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Rovnaké závery z hľadiska potreby preukázania realizácie zdaniteľného plnenia vyplývajú aj z uznesenia ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 705/2017. Dôkazné

bremeno o splnení podmienok na oslobodenie od DPH znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (II. ÚS 104/2019).

14. Vychádzajúc z obsahu odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu, ústavný súd konštatuje, že nedošlo k excesívnemu prenosu dôkazného bremena, keďže záver správcu dane o dôvodných pochybnostiach o uskutočnení zdaniteľného plnenia možno považovať za riadne odôvodnený a ústavne konformný. Z uvedeného vyplýva, že ústavný súd nenašiel v argumentácii sťažovateľky opodstatnenosť. Na jej argumenty najvyšší správny súd odpovedal adekvátnym, logickým a ústavne udržateľným spôsobom, jeho závery sú dostatočne odôvodnené a s odkazom na citovanú judikatúru ústavného súdu. Sťažovateľkou uvádzané tvrdenia nijako nesignalizujú také pochybenia najvyššieho správneho súdu, ktoré by vytvárali priestor na možnosť vyslovenia porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

15. Uvedené závery postačujú na to, aby ústavný súd ústavnú sťažnosť v rámci predbežného prerokovania v celom rozsahu odmietol 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 ako zjavne neopodstatnenú.

16. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

**V Košiciach 1. júla 2025**

**Luboš Szigeti**  
**predseda senátu**