



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 470/2025-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) a sudcov Petra Molnára a Petra Straku v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **DIAGO SF s.r.o.**, „v reštrukturalizácii“, [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej advokátom Mgr. Henrichom Schindlerom, Skuteckého 33, Banská Bystrica, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/37/2024 z 10. 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 a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 2. júna 2025 domáha vyslovenia porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/37/2024 z 10. februára 2025. Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň si uplatňuje právo na náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojeného napadnutého rozsudku vyplýva, že sťažovateľka sa správnou žalobou domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) z 1. júna 2022 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) z 15. novembra 2021, ktorým sťažovateľke 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 rozdiel

dane z príjmov právnických osôb v sume 44 419,49 eur za zdaňovacie obdobie roku 2018 na základe výsledkov daňovej kontroly.

3. Sťažovateľka k ústavnej sťažnosti pripojila na účely preukázania svojich tvrdení len napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu a kasačnú sťažnosť. O obsahu rozsudku správneho súdu, obsahu správnej žaloby a administratívnych rozhodnutí sa tak ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti dozvedel len v rozsahu uvedenom v napadnutom rozsudku, a keďže nie je súdom vyhľadávacím a je povinnosťou kvalifikovane zastúpenej sťažovateľky preukázať svoje tvrdenia v konaní, vychádzal z tohto rozsahu pre potreby ďalšieho konania.

4. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane uviedol, že sťažovateľka zaúčtovala v kontrolovanom období náklady vyplývajúce zo siedmich faktúr od odberateľa [REDACTED] [REDACTED] dodávateľa [REDACTED] ktoré správca dane považoval za výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané v zmysle § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), preto ich nie je možné považovať za daňové výdavky preukázateľne vynaložené daňovníkom na dosiahnutie príjmu. Z vykonaného dokazovania správcom dane vyplynulo, že odberateľ sťažovateľky spoločnosť [REDACTED] vstúpila do likvidácie 19. decembra 2018, likvidátorom aj jediným konateľom spoločnosti sa stal [REDACTED], Ústí nad Labem, Česká republika. V ten istý deň bola uzavretá zmluva o prevode obchodného podielu v [REDACTED] z [REDACTED] na českú spoločnosť [REDACTED] ktorej konateľom je tiež [REDACTED]. [REDACTED] [REDACTED] odovzdal [REDACTED] všetky doklady vrátane elektronických médií a účtovníctva. Podľa výpisov z obchodných registrov Slovenskej republiky a Českej republiky bol [REDACTED] od roku 2010 zaangažovaný minimálne v 50 spoločnostiach v Českej republike a minimálne v 100 spoločnostiach v Slovenskej republike ako konateľ alebo likvidátor. Konateľom odberateľa sťažovateľky – spoločnosti [REDACTED] v čase od 21. februára 2018 do 19. decembra 2018 bol [REDACTED], ktorý je zároveň konateľom sťažovateľky ([REDACTED] od 1. októbra 2015 a spoločníkom sťažovateľky od 16. júla 2019. Správca dane ho vypočul vo vyrubovacom konaní. Konateľ spoločnosti [REDACTED] [REDACTED] bol nekontaktný. Spoločnosť [REDACTED] [REDACTED] za zdaňovacie obdobie 2018 nepodala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, kontrolné a súhrnné výkazy ani na výzvu správcu dane. Vo vzťahu k dodávateľovi [REDACTED], s.r.o., správca dane zistil, že jediná spoločníčka a bývalá konateľka spoločnosti [REDACTED] sa k činnosti spoločnosti nevedela vyjadriť, účtovné doklady za kontrolované obdobie roka 2018 zamestnancom správcu dane nepredložila a vyjadrila sa, že nemá vedomosť, kde by sa mohli doklady z kontrolovaného obdobia nachádzať. Spoločnosť [REDACTED] od roku 2018 so správcom dane nespolupracovala, preto jej správca dane určil daň z pridanej hodnoty podľa pomôcok. Za rok 2018 spoločnosť nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby a na výzvy správcu dane nereaguje a nepredkladá daňové doklady. Tým sa vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov a odôvodňujú pochybnosti o ich pravosti a pravdivosti údajov v nich uvedených.

5. Proti tomuto rozhodnutiu sťažovateľka podala odvolanie, o ktorom rozhodlo finančné riaditeľstvo rozhodnutím z 1. júna 2022 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdilo. V odôvodnení rozhodnutia sa odvolací orgán vyjadril k jednotlivým dôkazom predloženým sťažovateľkou (faktúry, dodacie listy, montážne denníky a odovzdávacie protokoly), popísal výsluch svedkov a konateľa sťažovateľky, z ktorých vyplynulo, že neboli predložené doklady, z ktorých by vyplynuli

obsah a rozsah fakturovaných prác (kde, kedy a na aký účel a pod.). Z predložených dokladov nevyplýva ani to, že by išlo o služby. Bližší opis služieb neuviedol pri výsluchu ani konateľ sťažovateľky, ktorý bol v rozhodnom období aj konateľom odberateľa [REDAKOVANÉ] ako ani ďalší vypočutí svedkovia, ktorí uviedli, že vykonávali činnosť pre inú osobu. Odvolací orgán sa stotožnil s posúdením veci správcom dane.

6. Správny súd v Bratislave rozsudkom č. k. 5S/322/2021-140 z 26. júla 2022 zamietol správnu žalobu sťažovateľky. V odôvodnení uviedol, že žalobné body boli neurčité. K námietke nedostatočného vyhodnotenia výpovedí svedkov v prospech sťažovateľky správny súd uviedol, že sa stotožnil s názorom žalovaného a správcu dane, že tieto boli neurčité a nepreukazujúce obchodnú spoluprácu medzi sťažovateľkou a spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Obaja svedkovia uviedli, že vykonávali práce pre [REDAKOVANÉ] ([REDAKOVANÉ]; bývalého konateľa dodávateľa), išlo o gravírovacie práce a práce technického charakteru, ale nevedeli uviesť presné množstvo prác. Neuviedli teda konkrétne skutočnosti, ktoré by akýmkoľvek relevantným spôsobom podporili argumentáciu sťažovateľky. [REDAKOVANÉ] 9. januára 2019 zomrel, pričom od 3. marca 2017 deklaroval správcovi dane práceneschopnosť. To znamená, že správca dane z objektívnych príčin nemal možnosť preveriť v dodávateľskej spoločnosti žalobcom predkladané dôkazy. Predložený externý disk neobsahoval požadované doklady a dôkazy (dodávateľské faktúry vystavené spoločnosťami [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] ani žiadne súvisiace prílohy ako dodacie listy, zmluvy, rozpisy zákaziek, objednávky). Námietku žalobcu aj týkajúcu sa tohto technického zariadenia tak považoval správny súd za nedôvodnú. Čo sa týka nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu a postupu žalovaného v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, správny súd vyhodnotil tento žalobný bod ako nedôvodný. Poukázal na to, že predmetom tohto konania je daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2018, nie daň z pridanej hodnoty. Z uvedeného dôvodu tak nebolo možné na daný prípad aplikovať judikatúru viažucu sa na daň z pridanej hodnoty.

7. Proti rozsudku správneho súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku, v ktorej namietala nedostatok dôvodov k okolnostiam vyplývajúcim z predložených dokladov týkajúcich sa realizácie obchodu. Žalovaný odvolací orgán nevyhodnotil všetky získané dôkazy, ako aj skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti vo vzájomných súvislostiach a správny súd sa s týmto nedostatočne vysporiadal. Sťažovateľka namietala, že správca dane disponoval externým diskom, na ktorom malo byť jej účtovníctvo a skladové hospodárstvo. Správca dane navyše disponoval kompletnými účtovnými a daňovými dokladmi, ktoré boli zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy 16. decembra 2019 a do dispozície správcu dane sa dostali 23. júna 2020.

8.1. Napadnutým rozsudkom najvyšší správny súd túto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. V odôvodnení k jednotlivým sťažnostným bodom uviedol, že sťažovateľka neuviedla, s ktorými skutočnosťami namietanými v správnej žalobe sa správny súd nevysporiadal, t. j. v čom a prečo považuje odôvodnenie napadnutého rozsudku za nedostatočné. Už námietky vznesené v správnej žalobe boli formulované vo veľmi všeobecnej rovine, bez hlbšieho poukazu na konkrétne plnenia či tvrdenia a dôkazy. Sťažovateľka namietala hodnotenie predložených dokladov, správna žaloba však neobsahuje konkrétne mienenú argumentáciu, v ktorej by sťažovateľka adresne rozporovala konkrétne závery správcu dane. Najvyšší správny súd poukázal na to, že správny súd reagoval jednak všeobecným konštatovaním v bode 44 napadnutého rozsudku, následne v bodoch 46 a 47

napadnutého rozsudku sa venoval konkrétne vzneseným námietkam týkajúcim sa nevypočutia, resp. nesprávneho hodnotenia výpovedí tam uvedených svedkov ([REDACTED]). Podstate takéhoto právneho posúdenia sťažovateľka konkrétne v kasačnej sťažnosti nič nevytkla (t. j. ktorému dôkazu zo správnej žaloby sa správny súd nevenoval, resp. ktorú námietku týkajúcu sa vykonania dôkazu nesprávne právne posúdil a v čom s týmto právnym posúdením nesúhlasí), a preto najvyšší správny súd konštatoval, že rozsudok správneho súdu spĺňa zákonný štandard podľa § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku. Správny súd sa s podstatou žalobnej argumentácie vysporiadal.

8.2. Z materiálneho hľadiska považoval najvyšší správny súd pre právne posúdenie predmetnej veci za podstatné to, že sporné okolnosti sa týkali len vzťahov medzi sťažovateľkou a ňou deklarovanými dodávateľmi a tiež nimi vystavených účtovných dokladov. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľky. Od sťažovateľky možno spravodlivo požadovať, aby vedela vysvetliť a preukázať podstatu ňou realizovaného obchodného vzťahu a mechanizmus dodania služieb. Pokiaľ v kasačnej sťažnosti len opakovane tvrdila, že predložila dostatok dôkazov, ale tieto neoznačila a ani neuviedla, ktoré z predložených dokladov vyvracajú právne závery správneho súdu a žalovaného, kasačný súd nemohol uvedené všeobecné tvrdenia sťažovateľky iniciatívne verifikovať a dohľadávať.

8.3. K námietke, že v čase výkonu daňovej kontroly správca dane disponoval kompletnými účtovnými dokladmi, pretože tieto boli zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy a predložený bol aj externý nosič dát, najvyšší správny súd uviedol, že správny súd v bode 49 napadnutého rozsudku uviedol, že správca dane zistil, že externý disk neobsahuje požadované doklady a dôkazy. Z administratívneho spisu vyplýva, že sťažovateľka bola 27. októbra 2020 oboznámená s tým, že na externom disku sa nachádzala len jedna z požadovaných dodávateľských faktúr, iné dodávateľské faktúry relevantné pre toto zdaňovacie obdobie sa na externom disku nenachádzali. Rovnako v zápisnici so zoznamom odňatých vecí spísanej Kriminálnym úradom finančnej správy sa nenachádzali doklady súvisiace s obdobím 2018. Sťažovateľka bola oboznámená s tým, ktorými konkrétnymi dokladmi správca dane disponuje. Z oznámenia z 27. októbra 2020 je zrejmé, že správca dane spochybnil sporné obchody sťažovateľky – služby špecifikované na jednotlivých faktúrach, keď tvrdil, že sťažovateľka nepreukázala, že jej boli služby skutočne dodané. Svoje pochybnosti pritom správca dane formuloval na skutkovom, ako aj právnom základe. Správca dane v predmetnej veci poskytol sťažovateľke opakovane možnosť predložiť dôkazy na vyvrátenie svojich pochybností k predloženým dokladom, s ktorými ju opakovane oboznamoval.

8.4. K namietanému odklonu od rozhodovacej praxe sťažovateľka neuviedla konkrétne rozhodnutia, od ktorých by sa správny súd odklonil, preto najvyšší správny súd považoval aj túto námietku za nedôvodnú.

II.

Argumentácia sťažovateľky

9.1. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namieta, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane a že je arbitrárne, pretože sa nevysporiadalo so zásadnými námietkami

sťažovateľky uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ako aj v predchádzajúcich konaniach. Sťažovateľka ďalej namieta odklon od ustálenej súdnej praxe najvyššieho súdu a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie bez toho, aby najvyšší správny súd tento odklon náležite odôvodnil. Tieto vady mali podľa názoru sťažovateľky priamy negatívny vplyv na hmotnoprávne posúdenie uznania deklarovaných výdavkov na daňové účely.

9.2. Sťažovateľka zopakovala svoju argumentáciu, že ku kontrole bolo z jej strany podané vysvetlenie k priebehom obchodov, daňové priznanie, faktúry, kontrolný výkaz, navrhnutí svedkovia. Dňa 20. januára 2020 predložila správcovi dane požadované doklady v zmysle zápisnice o vykonaní úkonu č. 100218385/2020. Vykonaným podaním preukázala dodanie plnení deklarovaných faktúrami. Účtovníctvom správca dane disponoval, avšak na uvedené doklady odmieta správca dane prihliadať. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti namietala, že jednotlivé dôkazy neboli vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach, avšak napadnutý rozsudok na to nereaguje. V napadnutom rozhodnutí absentuje vysporiadanie sa s otázkou, či a na základe akých skutočností a k nim prislúchajúcich dôkazov správca dane relevantným spôsobom spochybnil tvrdenia daňového subjektu. Sťažovateľka zastáva názor, že preukázala zákonom vyžadované podmienky na uznanie predmetných výdavkov ako daňových. Prenos dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt nemôže nastať, ak správca dane nevyvráti pravdivosť predložených dokladov kvalifikovaným spôsobom. Správca dane nie je oprávnený extenzívne rozširovať okruh dokladov či dôkazov, ktoré sú potrebné na preukázanie daňového výdavku. Správca dane hodnoverne nespochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených sťažovateľkou a zaťažil ju neprimeraným dôkazným bremenom.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

10. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia práva na súdnu ochranu a spravodlivý proces napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktoré sťažovateľka videla v nesprávnom rozložení dôkazného bremena, ako aj v arbitrárnosti posúdenia vykonaného dokazovania. Sťažovateľka zastáva názor, že splnila všetky zákonné predpoklady uplatnenia daňových výdavkov.

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

11. Arbitrárnosť a zjavná neodôvodnenosť rozhodnutí všeobecných súdov je najčastejšie daná rozporom súvislostí ich právnych argumentov a skutkových okolností prerokovaných prípadov s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu.

12. Ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (daňového poriadku, zákona o dani z príjmov, Správneho súdneho poriadku), ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval

na ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti, ktorú vyhodnotil ako nedôvodnú.

13. Základná námietka sťažovateľky spočíva v tom, že došlo k nesprávnemu rozloženiu dôkazného bremena, ktoré ju neťaží. Zo zistení správnych orgánov však vyplýva, že sťažovateľka nepreukázala deklarované výdavky, pretože jednak medzi zaistenými dokladmi a na predloženom externom nosiči dát sa nenachádzali (s výnimkou jednej požadovanej faktúry) faktúry týkajúce sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia a dotknutých subjektov a navyše výsluchy svedkov a ďalšie zistenia správcu dane spochybnili realizáciu deklarovaných obchodov. Uvedené skutočnosti boli riadne vyhodnotené v napadnutom rozsudku, ako aj jemu predchádzajúcich rozhodnutiach. Odôvodnenie napadnutého rozsudku je logické, zrozumiteľné a primerane reaguje na uplatnené námietky sťažovateľky. Je teda ústavne akceptovateľné.

14. Vychádzajúc z uvedených zistení, ústavný súd dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a obsahom označeného práva sťažovateľky na súdnu ochranu neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol ústavný súd reálne dospieť k záveru o jeho porušení. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnenú 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“).

III.B. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:

15. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (*hard core of public-authority prerogatives*; porov. 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. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Európsky súd pre ľudské práva vo veci Ferrazzini proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“.

16. Vzhľadom na predmet rozhodovania všeobecných súdov, ktorým je určenie rozdielu dane z príjmov právnických osôb, teda samotnej daňovej povinnosti, ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017).

17. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v časti týkajúcej sa námietky porušenia práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

18. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 9. septembra 2025

Luboš Szigeti
predseda senátu