



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 48/2024-12

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **NOLVER, s. r. o.**, Platanová 4, Košice, zastúpeného advokátom JUDr. Miroslavom Katunským, Floriánska 16, Košice, proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/25/2018 z 18. februára 2021 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/6/2021 z 28. septembra 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 14. decembra 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkami krajského súdu a najvyššieho správneho súdu označenými v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd zrušil napadnuté rozsudky a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a priznal mu náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľ sa správnu žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 100099300/2018 z 11. januára 2018, ktorým finančné riaditeľstvo potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 102226602/2017 z 23. októbra 2017.

3. Uvedenými daňovými rozhodnutiami správca dane a finančné riaditeľstvo sťažovateľovi na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania určili rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2013 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 vo výške 2 400 eur na tom podklade, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože nevedel preukázať účel použitia reklamných služieb od spoločnosti [REDAKOVANÉ] (ďalej len „dodávateľ“), na vlastnú podnikateľskú činnosť. Poskytovanie reklamných služieb spočívalo v prenájme reklamnej plochy na športovom pretekárskom vozidle, správca dane konštatoval, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo vytvorené umelo na účely získania neoprávnenej finančnej výhody. Správca dane skutkovo ustálil:

- dodávateľ nepredložil účtovné, daňové ani iné doklady preukazujúce dodanie služieb sťažovateľovi s odôvodnením, že došlo k ich krádeži,
- splnomocnená zástupkyňa sťažovateľa nedisponovala žiadnymi dokladmi ani zostavami v počítači, pretože pri zmene konateľa všetky účtovné doklady odovzdala novému konateľovi a spoločnosť vymazala z účtovného softvéru vo svojom počítači,
- sťažovateľ deklaroval, že reklama na vozidle slúžila na účel získania nových nájomcov; tento nemal žiadne voľné priestory, ktoré by mohol ponúkať na prenájom,
- konateľ sťažovateľa nevedel správcovi dane konkretizovať, aké konkrétne služby boli zahrnuté v stanovenej cene, ani tú skutočnosť, prečo je výška fakturovanej sumy za prenájom reklamnej plochy iná v rôznych zdaňovacích obdobiach,
- z pohybov na bežnom účte nebolo možné identifikovať označené platby za reklamu, pričom faktúra za službu bola vystavená v roku 2013 a zaplatená až v roku 2016,
- správca dane konštatoval personálne prepojenie sťažovateľa a dodávateľa, keď konateľ sťažovateľa bol v čase spornej transakcie aj konateľom dodávateľa, pričom sám uviedol, že oprávnený konateľ za dodávateľa bol iba on sám a splnomocnená zástupkyňa vyhotovila spornú faktúru a spracúvala účtovníctvo dodávateľa aj účtovníctvo sťažovateľa,
- z dokladov spoločnosti [REDAKOVANÉ] vyplynulo, že sťažovateľ predal tejto spoločnosti športové vozidlo, na ktorom mala byť reklama umiestnená, hoci konateľ sťažovateľa tvrdil, že nevie, kto bol majiteľom vozidla,
- konateľ spoločnosti [REDAKOVANÉ] bol aj konateľom dodávateľa; splnomocnená zástupkyňa sťažovateľa bola účtovníčkou spoločnosti [REDAKOVANÉ]

4. Krajský súd napadnutým rozsudkom správnu žalobu zamietol s tým, že rozhodujúcou skutočnosťou pre nepriznanie odpočítania dane nebolo len zistenie správcu dane spočívajúce v nepreukázaní efektívnosti použitej reklamy sťažovateľom na podnikateľskú činnosť, ale súhrn všetkých skutočností zistených v rámci daňovej kontroly. Pokiaľ si sťažovateľ uplatnil právo na odpočet dane, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na jeho uplatnenie právny nárok, a ak daňové orgány spochybnili účel deklarovaných zdaniteľných obchodov, bolo na žalobcovi, aby túto pochybnosť odstránil. Vzhľadom na personálnu prepojenosť subjektov zdaniteľných obchodov v rozhodnom období je nepochybné, že sťažovateľ nielenže mal vedomosť o tom, že uvedeným obchodným prípadom dôjde k zneužitiu práva sťažovateľa na odpočet DPH, ale sa priamo na tomto akte zneužitia práva aktívne podieľal, sťažovateľ vedel, resp. musel vedieť,

že svojou činnosťou sa zúčastňuje na plnení, ktorého jediným cieľom je zníženie daňovej povinnosti.

5. Sťažovateľ napadol rozsudok krajského súdu kasačnou sťažnosťou, v ktorej namietal nezrozumiteľnosť dôvodov zamietnutia svojej žaloby. Sťažovateľ nadobudol reklamné služby od dodávateľa v súvislosti s jeho ekonomickou činnosťou, išlo o propagáciu jeho obchodného mena a ekonomickej činnosti. Rozsudok krajského súdu označil za nepreskúmateľný, pretože nebol presne konkretizovaný dôvod rozhodujúci pre nepriznanie jeho práva na odpočet, rozsudok bol nedostatočne odôvodnený s poukazom na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Cdo/98/2017, krajský súd nesprávne vyvodil, že dodanie služby medzi majetkovo a personálne prepojenými spoločnosťami obchádza cieľ sledovaný zákonom o DPH, takéto dodávky upravuje § 22 ods. 8 a 9 zákona o DPH.

6. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Poukázal na ním rozhodnutú skutkovo a právne obdobnú vec medzi totožnými účastníkmi konania, v ktorej kasačnú sťažnosť sťažovateľa rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/15/2020 z 2. februára 2022 zamietol z dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane z faktúry od totožného dodávateľa s rovnakým predmetom dodania, ktorým bol prenájom reklamnej plochy na športovom vozidle, rozdiel spočíval v zdaňovacom období október 2013, v tomto prípade šlo o február 2013.

7. Kasačný súd neidentifikoval sťažovateľom namietanú nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, krajský súd poukázal na záver týkajúci sa efektivity reklamy popri iných skutkových okolnostiach zistených v rámci daňovej kontroly, ktoré demonštratívny spôsobom vymenoval (bod 33 odôvodnenia rozsudku krajského súdu) a na ktorých základe považoval dedukciu finančných orgánov o nepriznaní práva na odpočet dane za legitímnu a legálnu, krajský súd akcentoval aj zrejme personálne prepojenie obchodných spoločností, ktorých sa sporný obchod bezprostredne týkal, a to v bodoch 38 až 40 svojho rozsudku.

8. Ani nerešpektovanie praxe najvyššieho súdu nebolo identifikované, pretože sťažovateľ za ustálenú prax považoval uznesenie najvyššieho súdu, ktoré nebolo vydané v rámci správneho súdnictva, ale týkalo sa povinnosti uloženia vypratať nebytový priestor.

9. K námietke o nesprávnom právnom posúdení otázky splnenia podmienok na vznik nároku na odpočet DPH kasačný súd poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“) C-334/20 z 25. novembra 2021, pričom uviedol: *„zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe [podľa kontextu i iných jazykových verzií rozhodnutia má byť na výstupe] alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“* Toto rozhodnutie najvyšší správny súd inkorporoval aj do vlastnej rozhodovacej činnosti v rozsudku sp. zn. 2Sžfk/31/2019 z 31. januára 2022. Aplikujúc tieto závery na vec sťažovateľa, vyslovil, že v tomto prípade priama a bezprostredná súvislosť medzi reklamnými službami prijatými sťažovateľom a jeho ďalšími zdaniteľnými obchodmi alebo jeho celkovou hospodárskou činnosťou absentuje. Nápís na športovom aute *„NOLVER, prenájom nehnuteľností“*

bol všeobecný, sťažovateľ v čase inzercie nemal voľné priestory na prenájom, prípadné nové investičné zámery neboli preukázané, nebola preukázaná ani existencia prípadných záujemcov o prenájom. Záveru, že reklamné služby boli vskutku prijaté na účely zviditeľnenia sťažovateľa na trhu a prilákania nových obchodných partnerov, nenasvedčujú ani ďalšie okolnosti spočívajúce v personálnom prepojení dodávateľa a sťažovateľa, rovnako aj cena reklamných služieb prijatých za mesiace február, marec a október 2013 vo výške viac ako 100 000 eur vyvoláva pochybnosti o skutočnom účele ich vynaloženia. Výška ceny a ani jej úhrada neboli sťažovateľom preukázané. Daňové orgány spochybnili použitie prijatej služby na účely vlastnej ekonomickej činnosti v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH, sťažovateľ v tomto prípade neunesol dôkazné bremeno preukázania splnenia tejto hmotnoprávnej podmienky. Poukaz sťažovateľa na § 22 ods. 8 zákona o DPH nebol v tomto prípade relevantným, pretože sa týka určenia základu dane za poskytnutú službu, ktorej protihodnota je nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu, ak prijímateľ plnenia nie je platiteľom alebo je platiteľom, ktorý nemá právo na odpočítanie dane v plnom rozsahu.

## II.

### Argumentácia sťažovateľa

10. Sťažovateľ namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, čl. 36 ods. 1 listiny a čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorý je arbitrárnym a v rozpore s platnou právnou úpravou. Závery oboch súdov sú zmätočné a protirečivé, dôvod nepriznania práva na odpočet nie je jasný, správca dane svoje rozhodnutie založil na závere o neefektívnosti reklamy, konajúce súdy tento záver pretransformovali na tvrdenie o absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi reklamnými službami sťažovateľa a jeho ďalšími zdaniteľnými obchodmi alebo jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Sťažovateľ poukazuje na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/31/2019, v zmysle ktorého prezentácia obchodného mena a predmetu činnosti je spôsobilá vyvolať vo verejnosti pozitívny vnem, ide o ekonomický dôvod na vznik transakcie. Záver o neuzatvorení žiadnych obchodov rovnako neobstojí, sťažovateľ využitím reklamy mohol sledovať aj udržanie si aktuálnych nájomníkov, efektívnosť reklamy nemôže spočívať v uzatvorení nových obchodných vzťahov. Personálne prepojenie medzi subjektmi je priamo zákonom predpokladané v § 22 ods. 8 a 9 zákona o DPH a toto nemožno považovať za obchádzanie cieľa sledovaného zákonom o DPH.

## III.

### Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

11. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 ústavy, čl. 36 ods. 1 listiny a čl. 6 ods. 1 dohovoru) napadnutými rozsudkami krajského súdu a najvyššieho správneho súdu vydanými v systéme správneho súdnictva, ktoré sú podľa názoru sťažovateľa arbitrárne, protirečivé a bez opory v platnej právnej úprave.

#### III.1. K namietanému porušeniu označených základných práv rozsudkom krajského súdu:

12. Napadnutý rozsudok krajského súdu bol vydaný podľa Správneho súdneho poriadku, ktorý je postavený na báze jednoinštančnosti. Proti rozhodnutiam krajských súdov v správnom súdnictve už

preto zásadne nie je prípustné odvolanie ako riadny opravný prostriedok, ale je možné podať kasačnú sťažnosť, ktorá má charakter mimoriadneho opravného prostriedku. Ústavný súd už opakovane konštatoval, že kasačná sťažnosť (hoci smerovala proti právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu) v prípade meritórneho rozhodnutia kasačného súdu predstavuje účinný prostriedok nápravy a ochrany základných práv a slobôd (m. m. III. ÚS 33/2018, IV. ÚS 267/2018).

13. Z obsahu ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ proti napadnutému rozsudku krajského súdu ako správneho súdu podal kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd, v tomto smere aj argumentácia sťažovateľa uvedená v ústavnej sťažnosti nerozlišuje medzi rozsudkom krajského súdu a najvyššieho správneho súdu a v podstatnom splýva aj s argumentáciou použitou v kasačnej sťažnosti, sťažovateľ ani netvrdí, že by nejakú námietku uplatnenú v ústavnej sťažnosti nemohol uplatniť už v kasačnej sťažnosti.

14. Ústavný súd poukazuje na princíp subsidiarity, ktorý vo vzťahu k preskúmanému rozsudku krajského súdu opodstatňuje uprednostnenie právomoci kasačného súdu (čl. 127 ods. 1 ústavy). Uvedená skutočnosť vylučuje právomoc ústavného súdu na prieskum namietaných porušení rozsudkom krajského súdu, preto ústavný súd podľa § 56 ods. 2 písm. a) v spojení s § 132 ods. 1 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“) v tejto časti ústavnú sťažnosť odmietol pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

### **III.2. K namietanému porušeniu označených základných práv rozsudkom najvyššieho správneho súdu:**

15. Podstata základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj čl. 36 ods. 1 listiny 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 na to, 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 na to, 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).

16. 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).

17. Sťažovateľ v zásade namieta rozsudok najvyššieho správneho súdu z dôvodov, že nepriznanie nároku na odpočet DPH neodôvodnil dostatočne jasne a jeho závery si odporujú. Záver o neefektívnosti reklamy je aj v rozpore s rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžfk/31/2019, prezentácia obchodného mena a predmetu činnosti je spôsobilá vyvolať vo verejnosti pozitívny vnem, preto ide o ekonomický dôvod na vznik transakcie.

18. Najvyšší správny súd potvrdil závery o nepreukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na odpočet DPH založené správcom dane na § 49 ods. 2 zákona o DPH. Potvrdil, že sťažovateľ nepreukázal účel použitia reklamných služieb od dodávateľa na vlastnú podnikateľskú činnosť, čo bolo zdôvodnené skutočnosťami ustálenými správcom dane, t. j. nápis na športovom aute „*NOLVER, prenájom nehmuteľností*“ bol všeobecný, sťažovateľ v čase inzercie nemal voľné priestory na prenájom, prípadné nové investičné zámery neboli preukázané, nebola preukázaná ani existencia prípadných záujemcov o prenájom. Dôvod nepriznania nároku na odpočet DPH teda nespočíval v neuzatvorení nových obchodov. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že sporná transakcia mala ekonomický podklad a sledovala vyvolanie pozitívneho vnemu vo verejnosti, resp. udržanie si aktuálnych nájomníkov, čo bolo spochybnené poukazom na výšku ceny za prijaté služby, personálne prepojenie dodávateľa a sťažovateľa a nejasne realizované úhrady za reklamnú službu.

19. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/31/2019, z ktorého vychádza aj napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu a ktorý inkorporoval závery súdneho dvora z rozhodnutia C-334/20, s ktorými sa sťažovateľ žiadnym spôsobom nevysporadúva, len poukazuje na vybrané časti tohto rozhodnutia. Z označeného rozhodnutia najvyššieho správneho súdu možno vyvodíť, že pre vznik práva na odpočítanie dane je rozhodujúce, či poskytnutá reklamná služba priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných ekonomických nákladov podniku. V označenej veci týkajúcej sa sťažovateľa ako výrobcu energie bolo potrebné zodpovedať, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov výrobcu elektrickej energie (porov. ods. 39 rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/31/2019 z 31. januára 2022).

20. Aplikujúc uvedené závery na prejednávanú vec, bolo podstatným zhodnotenie, či umiestenie loga sťažovateľa na pretekárskom vozidle bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa, ktorého predmetom činnosti je prenájom nebytových priestorov.

21. Zo záverov formulovaných súdmi oboch inštančných stupňov vyplynulo, že sťažovateľ nepreukázal súvis poskytnutej služby (reklamy) s jeho ďalšími zdaniteľnými obchodmi. Tento záver bol podporený jednak všeobecnosťou nápisu, nebolo z neho zrejmé, či ide o prenájom bytových alebo nebytových priestorov, sťažovateľ nemal v ponuke ďalšie priestory na prenájom, tvrdenia o jeho pláne na rozšírenie podnikateľskej činnosti neboli preukázané. V tejto súvislosti ústavný súd odkazuje na závery súdneho dvora formulované v rozhodnutí C-432/15, bode 45: „... skutočnosť, že určenie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi poskytnutou službou a celkovou zdaniteľnou ekonomickou činnosťou sa musí vykonať so zreteľom na objektívny obsah tejto poskytnutej služby, nevylučuje zohľadnenie výlučného dôvodu dotknutej transakcie, lebo tento dôvod treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu. Ak je preukázané, že transakcia nebola uskutočnená na účely zdaniteľných činností zdaniteľnej osoby, túto transakciu nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiacu s uvedenými činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keby vzhľadom na svoj objektívny obsah podliehala zdaneniu DPH (rozsudok z 21. februára 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 29).“

22. Okrem toho nebolo preukázané, že by šlo o náklady celkovo súvisiace s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, nebol preukázaný ani potenciálny vplyv na existujúce nájomné vzťahy, ich prípadné ohrozenie a následný vznik potreby ich udržania, resp. možnosť zvyšovania cien za poskytované služby v dôsledku tvrdeného pozitívneho vplyvu na verejnosť, tu odkazuje ústavný súd na bod 44 citovaného rozhodnutia súdneho dvora: „Právo na odpočítanie sa však rovnako priznáva zdaniteľnej osobe dokonca aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jedinou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. júna 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, bod 31, a z 21. februára 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 20).“

23. Správne súdy poukázali na personálne prepojenie medzi dodávateľom a sťažovateľom, na cenu reklamných služieb prijatých za mesiace február, marec a október 2013 vo výške viac ako 100 000 eur, resp. nejasnosti o jej úhrade, čo ústavný súd chápe ako podporné dôvody potvrdzujúce pochybnosti o skutočnom účele deklarováných obchodov, avšak, ako aj najvyšší správny súd konštatoval, nešlo o dôvody odmietnutia nároku na odpočet DPH (porov. ods. 29 napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu).

24. Ústavný súd sa nestotožňuje s argumentáciou sťažovateľa, závery najvyššieho správneho súdu sú jasné, zrozumiteľné a zodpovedajú rozhodovacej činnosti najvyššieho správneho súdu, ako aj súdneho dvora. 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).

25. Vo vzťahu k námietke porušenia čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd uvádza, že právna vec sťažovateľa sa týka rozhodovania správnych súdov a správnych orgánov v daňovom konaní, v ktorom bol sťažovateľovi určený rozdiel DPH. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), ktorá vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové veci, pretože 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). Nejde teda ani o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku ESLP nachádza v daňových veciach len v prípade ukladania daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade (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).

26. Keďže správny orgán neukladal sankciu za porušenie právnej povinnosti sťažovateľa, ale vyrubil mu (autoritatívne určil) daňovú povinnosť, ktorú bol povinný platiť na základe daňových právnych predpisov v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom, ústavný súd považuje čl. 6 ods. 1 dohovoru za neaplikovateľný na vec sťažovateľa.

27. Námietky sťažovateľa v ústavnej 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 o ústavnom súde ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

28. 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 6. februára 2024**

**Libor Duľa**  
**predseda senátu**