



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 627/2022-43

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED], zastúpeného advokátskou kanceláriou Burian & partners, s. r. o., Vojtecha Tvrdeho 1, Žilina, IČO 47 254 483, v mene ktorej koná advokát a konateľ JUDr. Martin Burian, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 1/2020 z 18. novembra 2021 takto

### r o z h o d o l :

1. Rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 1/2020 z 18. novembra 2021 **bolo porušené** základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.
2. Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžfk 1/2020 z 18. novembra 2021 **zrušuje a vec vracia** Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.
3. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **je povinný** nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume **493,10 eur** a zaplatiť ich jeho právneému zástupcovi do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.
4. Ústavnej sťažnosti vo zvyšnej časti **nevyhovuje**.

### O d ô v o d n e n i e :

#### I.

#### Ústavná sťažnosť sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ podnikajúci pod obchodným menom [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED], sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 18. marca 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6

ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [ďalej len „najvyšší správny súd“; ústavný súd poznamenáva, že sťažovateľ použil zjavne nesprávne označenie Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“), na účely tohto nálezu bude používané správne označenie najvyšší správny súd] označeným v záhlaví tohto nálezu. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie a priznať mu primerané finančné zadostučinenie v sume 30 000 eur.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh pripojených k ústavnej sťažnosti sťažovateľom vyplýva nasledujúci stav veci: Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľa kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za obdobie september 2016 a na základe zistení vydal 21. februára 2018 rozhodnutie č. 100428398/2018, ktorým sťažovateľovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016 v sume 57 788,45 eur, v dôsledku čoho mu nepriznal uplatnený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty vo výške 13 901,99 eur a vyrubil mu daň v sume 43 886,46 eur (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

3. Sťažovateľ podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný správny orgán“ alebo „finančné riaditeľstvo“) ako odvolací orgán rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdilo rozhodnutím č. 101190135/2018 z 19. júna 2018.

4. Správnu žalobou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) žalobu zamietol rozsudkom č. k. 30 S 106/2018-104 z 3. septembra 2019 s odôvodnením, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu považuje za zákonné, pretože jeho konanie, ako aj rozhodnutie je v súlade so zákonom 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“) a s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“). Podľa krajského súdu sťažovateľ nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z dodaných faktúr a daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena, pretože správca dane preukázateľným spôsobom spochybnil zdaniteľné obchody, v dôsledku čoho sa presunulo dôkazné bremeno na daňový subjekt, ktorý ho následne neuniesol.

5. Proti tomuto rozsudku sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú, pričom vychádzal z toho, že správca dane na základe rozsiahleho dokazovania zistil skutkový stav správne, pretože sťažovateľ neuniesol dôkazné bremeno týkajúce sa splnenia podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty.

## II.

### Argumentácia sťažovateľa

6. Ústavný súd zo sťažovateľom vznesených námietok proti napadnutému rozsudku vyselekoval ako ústavnoprávne relevantnú nasledujúcu argumentáciu sťažovateľa:

- a) porušenie práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré podľa sťažovateľa vykazuje znaky arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jeho zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ako aj v predchádzajúcich konaniach, na ktoré nedostal odpovede;
- b) odklon od ustálenej súdnej praxe najvyššieho správneho súdu, ako aj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“) bez toho, aby najvyšší správny súd tento odklon náležite odôvodnil;
- c) nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcu dane v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľom, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na odpočítanie dane (extrémny exces pri prenose dôkazného bremena);
- d) nesprávne právne posúdenie otázky, či išlo o tuzemské (vnútroštátne) transakcie alebo o obchodné transakcie do iného členského štátu (intra komunitárne transakcie).

### III.

#### **Vyjadrenia najvyššieho správneho súdu a zúčastnenej osoby a replika sťažovateľa**

7. Predseda najvyššieho správneho súdu v písomnom vyjadrení k ústavnej sťažnosti uviedol, že ju považuje za nedôvodnú a plne sa pridrižiava odôvodnenia ústavnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia kasačného súdu, na ktoré odkazuje. Najvyšší správny súd tiež argumentuje, že v napadnutom rozsudku bol uplatnený štandard dôkazného bremena a jeho rozloženia medzi daňový subjekt a finančnú správu používaný dlhodobo v judikatúre kasačného súdu, preto neobstojí tvrdenie sťažovateľa, že nastal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe, pričom dodáva, že správnosť a ústavnú udržateľnosť tejto ustálenej rozhodovacej praxe prislúcha posúdiť ústavnému súdu. Zároveň uviedol, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je aplikovateľný na vec sťažovateľa. Navrhol, aby ústavnej sťažnosti nebolo vyhovené.

8. Finančné riaditeľstvo sa k ústavnej sťažnosti písomne vyjadrilo ako zúčastnená osoba. Nepriзнание práva na odpočítanie DPH považuje za oprávnené, nestotožňuje sa s argumentáciou sťažovateľa a uvádza, že správne súdy, ako aj orgány finančnej správy sa vysporiadali s námietkami sťažovateľa, uviedli relevantné právne normy a na ne nadväzujúce úvahy, na základe ktorých vo veci rozhodli. Finančné riaditeľstvo vo vyjadrení k ústavnej sťažnosti neformulovalo návrh, ako má ústavný súd rozhodnúť vo veci samej, z obsahu vyjadrenia však nepochybne vyplýva, že sa prikláňa k nevyhoveniu ústavnej sťažnosti. Zároveň finančné riaditeľstvo akceptovalo námietku sťažovateľa, že závery uvedené v bodoch 93 až 95 rozsudku najvyššieho správneho súdu (intra komunitárna dodávka tovaru, pozn.) sa nevzťahujú na skutkový stav zistený u sťažovateľa.

9. Ústavný súd zaslal sťažovateľovi vyjadrenia najvyššieho správneho súdu aj zúčastnenej osoby na zaujatie stanoviska, ak to bude považovať za potrebné. Sťažovateľ uvedené právo nevyužil, avšak poukázal na nález ústavného súdu č. k. I. ÚS 259/2022-37 z 12. októbra 2022, v ktorom bol ako sťažovateľ úspešný, pričom navyše táto ústavná sťažnosť mala rovnaký právny základ ako aktuálna ústavná sťažnosť (s výnimkou zdaňovacieho obdobia).

10. Ústavný súd podľa § 58 ods. 3 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“) upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s podaniami účastníkov a ich prílohami dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

#### IV.

#### Posúdenie veci ústavným súdom

11. Podstatným dôvodom zamietnutia práva sťažovateľa na odpočítanie dane orgánmi finančnej správy bol záver, že sťažovateľ nepreukázal, že k dodaniu tovaru zo strany konkrétneho dodávateľa došlo, preto správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z predmetných zdaniteľných obchodov. Správca dane dospel k záveru, že zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru, v dôsledku čoho nevznikla ani daňová povinnosť, a preto nevzniklo právo na odpočítanie dane. Z hľadiska naplnenia hmotnoprávnych podmienok uvedených v § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty je totiž potrebné, aby daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane predložil dôkazy preukazujúce skutočné naplnenie hypotézy citovanej právnej normy. Správca dane vychádzal z toho, že dostatočným spôsobom spochybnil dôkazy sťažovateľa ako daňového subjektu, v dôsledku čoho malo dôjsť k presunu dôkazného bremena na sťažovateľa.

12. Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených identifikoval, že podstatou argumentácie sťažovateľa v správnom súdnom konaní boli okolnosti súvisiace s posúdením skutočností vzťahujúcich sa na uskutočnenie zdaniteľného plnenia ako jedného zo základných predpokladov na odpočítanie dane a tiež posúdenie kľúčovej právnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena, t. j. kto bol s ohľadom na danú situáciu nositeľom dôkazného bremena. Ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd na tieto otázky neposkytol ústavne súladné odpovede a z napadnutého rozhodnutia je navyše *prima facie* zrejmé, že najvyšší správny súd vzhľadom na rozsah a relevantnosť námietok sťažovateľa napadnuté rozhodnutie odôvodnil nedostatočným spôsobom.

#### IV.1. Všeobecne k rozloženiu a presunu dôkazného bremena v procesoch pri správe daní:

13. Ústavný súd na tomto mieste dáva do pozornosti odôvodnenie nálezu č. k. I. ÚS 259/2022-37 z 12. októbra 2022 (■■■■■ ■), ktorým bolo rozhodnuté o ústavnej sťažnosti toho istého sťažovateľa. V tomto náleze v časti IV.1 (body 13 až 17) ústavný súd vytýčil podrobné všeobecné východiská k rozloženiu a presunu dôkazného bremena v procesoch pri správe daní. Tieto východiská na tomto mieste nebude opakovať, ale v celom rozsahu na nich poukazuje a zotrváva na nich. Pre úplnosť je potrebné uviesť, že tieto východiská sa vzťahujú aj na tie daňové transakcie, pri ktorých sa uplatňuje mechanizmus oslobodenia od dane.

14. Ak by všetky dodávky tovarov a služieb na výstupe boli realizované v režime oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty, tak by to malo v zásade za následok vznik nadmerného odpočtu, pretože daň na vstupe by prevyšovala daň na výstupe. Pri zdaniteľných plneniach bez uplatnenia inštitútu oslobodenia od dane by spravidla mohlo dochádzať okrem vzniku nadmerného odpočtu aj k zníženiu daňovej povinnosti (daň na vstupe je nižšia ako daň na výstupe). V každom prípade platí, že bez ohľadu na to, či sa v rámci zdaniteľných obchodov uplatňuje oslobodenie od dane alebo nie, použijú sa rovnaké pravidlá dokazovania zamerané na hlavnú

skutočnosť, ktorou je existencia dodania tovaru alebo služby. V tomto smere platí, že rozsah dokazovania je daný okolnosťami konkrétneho prípadu s tým, že pri oslobodení od dane zákonná úprava stanovuje síce minimálny štandard dôkazov (IV. ÚS 424/2022), avšak nad rámec bežného vnútroštátneho dodania tovaru alebo služby, čo je dané povahou intrakomunitárnych obchodov (obchod uskutočnený medzi platiteľmi dane registrovanými v rôznych členských štátoch), pri ktorých sa uplatňuje oslobodenie od dane.

15. Esenciálnou podmienkou na oslobodenie od dane je preukázanie materiálnej existencie deklarovaného zdaniteľného plnenia medzi platiteľmi v rôznych členských štátoch vrátane jeho prepravy, a to podľa rovnakých pravidiel, akými sa spravuje dokazovanie pri uplatňovaní práva na odpočítanie dane. Dôkazné bremeno o splnení podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje. Na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že ustanovené podmienky oslobodenia od dane vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu boli splnené (II. ÚS 104/2019).

#### **IV.2. Posúdenie námietok sťažovateľa vo vzťahu k dôkaznému bremenu v jeho veci:**

16. Z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, ako najvyšší správny súd vyhodnotil námietky sťažovateľa vzťahujúce sa na posudzovanie dôkazov, ktoré produkoval v daňovom konaní, a spôsob ich spochybnenia orgánmi finančnej správy, resp. z akých dôvodov sa najvyšší správny súd stotožnil s verziou orgánov finančnej správy, podľa ktorej sťažovateľom predložené dôkazy o dodaní tovaru neboli dostatočné na preukázanie jeho nároku na odpočítanie dane.

17. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže takýto výklad by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. 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 vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Pochybnosti správcu dane musia byť odôvodnené a podopreté dôkazmi, ktoré majú rovnocennú výpovednú hodnotu, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. V tejto súvislosti je potrebné poukázať tiež na to, že hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 10 Šzfk 44/2019 z 24. novembra 2020; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Šzfk 22/2019 z 26. mája 2020; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 6 Šzfk 40/2018 z 3. septembra 2019; rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Šzfk 16/2018 z 13. septembra 2019). Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (I. ÚS 241/07).

18. Až kvalifikovaným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery náležite osvedčiť a odôvodniť, prečo považuje plnenia

za fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru.

19. K predchádzajúcej judikatúre (I. ÚS 259/2022, IV. ÚS 601/2022) ústavný súd dopĺňa, že preukázateľné spochybnenie môže spočívať aj v tom, že dôkazy produkované daňovým subjektom (resp. dôkazy, ktoré majú byť v prospech skutkovej verzie daňového subjektu) sú natoľko vnútorné rozporné a protichodné (dôkazná inkonzistencia), že ako celok neposkytujú spoľahlivý a presvedčivý obraz o skutkovom deji, z ktorého vyvodzuje daňový subjekt svoje nároky. V takom prípade postačuje, aby správca dane tieto rozpory kvalifikovaným spôsobom identifikoval a zdôvodnil a vytvoril daňovému subjektu procesný priestor na pôdoryse daňového poriadku, aby sa k týmto rozporom mohol vyjadriť, resp. ich odstrániť. Rozpory, na ktoré poukazuje správca dane, však musia byť relevantného charakteru, t. j. musia spochybňovať rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa samotnej podstaty zdaniteľného plnenia v priamom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu daňového subjektu, pričom nestačia iba rozpory v nepodstatných detailoch.

20. Je potrebné pripomenúť procesnoprávny pohľad na správnu aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak správca dane vysloví pochybnosti o reálnom charaktere deklarováných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, má povinnosť aj vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Iba samotné spochybnenie deklarováných plnení bez reálne existujúceho reálneho základu vytvoreného správcom dane nie je akceptovateľné. V rámci postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť „zdroje“ svojich pochybností (NAĎ, P. Poznámka k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Šzfk/44/2019 z 24. novembra 2020. In: *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2021, č. 2, str. 41.).

21. Z obsahu napadnutého rozhodnutia vyplýva, že daňové orgány vo veci sťažovateľa zamerali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu (nezrovnalosti v preprave a skladovaní tovaru, nekontaktnosť dodávateľov a pod.), pričom sťažovateľ opakovane namietal, že nezohľadnili ním predložené dôkazy týkajúce sa priamo deklarovanej dodávky tovaru medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom. K tomuto rozporu sa najvyšší správny súd nevyjadril. Správne súdy sa stotožnili s obvyčajným konštatovaním daňových orgánov, že boli dané odôvodnené pochybnosti o reálnosti fakturovaného plnenia, na základe čoho dospeli k záveru o nedodaní tovaru.

22. Vzhľadom na to, že v rozhodovacej praxi orgánov finančnej správy, ako aj v správnom súdnictve je často používaný pojem „nekontaktnosť subjektov“ naprieč dodávateľsko-odberateľským reťazcom, považuje ústavný súd za potrebné zaujať stanovisko k tejto otázke, ktorá je spôsobilá výrazne ovplyvňovať aj výsledky dokazovania, resp. hodnotenie dôkazov.

23. Zo skutočnosti, že sú obchodná spoločnosť alebo jej štatutárny orgán v istom (budúcom) okamihu nekontaktné, nemožno automaticky vyvodzovať, že nedošlo (v minulom období) k realizácii zdaniteľného obchodu za jej účasti, resp. že došlo k podvodnému konaniu. To, že sa v reťazci obchodujúcich spoločností nachádzajú subjekty, ktoré so správcom dane v čase daňovej kontroly nedostatočne komunikujú, nemôže byť bez ďalšieho na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu, ktorý túto skutočnosť nevie ovplyvniť. Na strane kontrolovaného daňového subjektu nemožno mechanicky vyvodzovať zodpovednosť za nekontaktnosť deklarovaneho dodávateľa alebo odberateľa a za prípadné neplnenie jeho účtovných a daňových povinností. Samotná nekontaktnosť subjektu a s tým súvisiace nepredloženie daňových a účtovných dokladov, ktorými

má tento subjekt disponovať, nepostačujú na vyvodenie záveru, že dotknutý dodávateľ tovar alebo služby nedodal.

24. Nekontaktnosť dodávateľa znamená v procesnej rovine iba toľko, že nemožno na účely procesov v správe daní zadovážiť a vykonať zodpovedajúci dôkaz (výsluch svedka, vyžiadanie účtovníctva atď.). To znamená, že určitá sporná skutočnosť nemôže byť potvrdená, ale ani vyvrátená týmto konkrétnym dôkazným prostriedkom. V žiadnom prípade však z toho nemožno mechanicky vyvodzovať záver o nepreukázaní určitej skutočnosti, ktorá môže byť preukázaná aj prostredníctvom iných dostupných dôkazných prostriedkov. Nekontaktnosť dodávateľa môže znamenať pre správcu dane operatívnu informáciu, ktorá ho bude viesť k ďalšiemu preverovaniu oprávnenosti nároku daňového subjektu.

25. K otázke rozloženia dôkazného bremena pri preukazovaní nároku na odpočet DPH v kontexte pochybností správcu dane ústavný súd znovu poukazuje na závery zrekapitulované v náleze č. k. I. ÚS 259/2022-37 z 12. októbra 2022 (██████████), konkrétne v jeho bodoch 23 a 24, pričom zdôrazňuje, že sú to súdy rozhodujúce v správnom súdnictve, ktoré sú oprávnené verifikovať dôkazy vykonané v procese správy daní z toho hľadiska, či dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal pri spochybnení dôkazov daňového subjektu (a teda reálnej existencie zdaniteľného plnenia), nie sú pochybné a či umožňujú učiniť skutkový záver, ku ktorému dospel orgán finančnej správy (m. m. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 380/2021). To platí za podmienky, že to daňový subjekt namieta v konaní pred správnym súdom.

26. Ústavný súd takisto ako v predchádzajúcom náleze (body 27 až 29 nálezu ██████████) upozorňuje, že najvyšší správny súd nereagoval na výslovnú argumentáciu sťažovateľa relevantnou judikatúrou (rozsudky najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, č. k. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011) a súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House).

27. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkol'vek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.

28. Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami. Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade 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. Iba

splnenie formálnych podmienok na odpočítanie dane však nemusí stačiť na také odpočítanie, t. j. daňový subjekt môže byť povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH. Ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok zas nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt (IV.ÚS 86/2022).

29. Je v rozpore s európskym právom, ak daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože (i) osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, (ii) neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, (iii) dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a (iv) v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (uznesenie súdneho dvora z 3. septembra 2020 vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága).

30. Pre úplnosť je potrebné dodať, že v duchu európskej judikatúry má byť nárok na odpočet DPH uznaný i v prípade, keď je preukázané, že príslušné plnenie poskytol iný než deklarovaný dodávateľ, pokiaľ však je aj tento skutočný (na doklade neuvedený) dodávateľ v postavení zdaniteľnej osoby, resp. v podmienkach slovenského právneho poriadku v postavení platiteľa DPH. Uvedené však na posudzovanej veci nič nemení, pretože v tomto prípade daňové orgány účinne nespochybnili, kto bol skutočným dodávateľom (rozsudok súdneho dvora z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie proti Odvolací finanční ředitelství).

31. Je neprípustné, aby si daňové orgány týmto spôsobom kompenzovali dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu, a nie domnienky daňového orgánu.

32. Nie je vylúčené, aby určitá informácia majúca povahu indicie mohla byť za istej konštelácie považovaná za nepriamy dôkaz. V prípade nepriamych dôkazov je možné dospieť k záveru o neexistencii zdaniteľného plnenia, avšak len v prípade, že tieto nepriame dôkazy vylučujú akýkoľvek iný priebeh skutkového deja a tvoria súvislú, logickú, uzatvorenú a ničím nenarušenú sieť dôkazov, ktoré sa vzájomne dopĺňajú a nadväzujú na seba, t. j. jednoznačne vedú k záveru o fiktívnosti zdaniteľného plnenia.

33. Z obsahu administratívnych rozhodnutí, ako sú zhrnuté v rozsudku najvyššieho správneho súdu, je na prvý pohľad zrejmé, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali spôsobom, aký je zhrnutý v predchádzajúcich častiach odôvodnenia tohto rozhodnutia. Podobne ani správne súdy na námietky sťažovateľa v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď.



34. Z napadnutého rozhodnutia ústavný súd vyvodil, že kasačný súd nerozlišoval na účely presunu dôkazného bremena kvalitatívnu stránku pochybností správcu dane, keď považoval, resp. povýšil indície na relevantné dôkazy. S cieľom dosiahnutia ústavne udržateľného rozhodnutia je potrebné posúdiť v rámci argumentácie ústavného súdu, či správca dane produkoval pochybnosti v rovine významných dôkazov alebo išlo len o hypotézy založené na indíciách a náznakoch vo vzťahu k pravidlám na odpočítanie DPH.

35. Závery najvyššieho správneho súdu odobrujúce postup správcu dane bez odpovede na konkrétne námietky sťažovateľa sú v konflikte s judikatúrnymi východiskami rozhodovacej činnosti súdneho dvora, podľa ktorých daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon práva na odpočítanie dane, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi (rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcamp, C-277/14, bod 52).

36. Keďže predloženie takýchto dodatočných dokladov nie je upravené v čl. 178 písm. a) smernice o DPH a môže sa neprimeraným spôsobom dotknúť výkonu práva na odpočítanie, ako aj zásady neutrality, príslušný vnútroštátny daňový orgán nemôže vo všeobecnosti vyžadovať takéto predloženie. Zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné (rozsudok súdneho dvora zo 4. júna 2020 vo veci SC C.F. SRL, C-430/19).

### **IV.3. K nedostatočnému odôvodneniu kasačného rozhodnutia:**

37. Súčasťou a účelom práva na obhajobu v daňových veciach je podľa judikatúry súdneho dvora pravidlo, že príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, sa musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, ako aj to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti (rozsudok súdneho dvora zo 16. októbra 2019 vo veci Glencore Agriculture Hungary, C-189/18). Porušenie práva na obhajobu vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (rozsudok súdneho dvora z 3. júla 2014 vo veci Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13).

38. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že obsahom práva na spravodlivé súdne konanie nie je záruka, že rozhodnutie súdu bude splňať očakávania a predstavy strany konania. Podstatou je, aby postup súdu bol v súlade so zákonom, aby bol ústavne akceptovateľný a aby jeho rozhodnutie bolo možné kvalifikovať ako zákonné, preskúmateľné a nearbitrárne (I. ÚS 50/04, III. ÚS 162/05, IV. ÚS 410/2011).

39. Podľa konštantnej judikatúry najvyšších vnútroštátnych a európskych súdnych autorít tiež platí, že súd nie je povinný reagovať na všetky argumenty strán konania, ale len na tie, ktoré majú pre rozhodnutie sporu podstatný a rozhodujúci význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu [rozhodnutia Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) Ruiz Torija v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – A, s. 12, § 29, Hiro Balani v. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303 – B, Georgiadis v. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins v. Francúzsko z 19. 2. 1998; rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, III. ÚS 191/2013 a pod.]. Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06).

40. Najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany, ktorá sa mala sťažovateľovi poskytnúť v daňovom a správnom súdnom konaní, a nereagoval ani na podstatné námietky sťažovateľa.

41. Jednou z garancií obsiahnutých v pojme práva na spravodlivý proces je aj celkom nepochybné právo účastníka na riadne odôvodnenie rozhodnutia, nielen na uvedenie „aspoň nejakých“ dôvodov, ale dostatočných argumentov reagujúcich na relevantné námietky odvolateľa zrozumiteľným a presvedčivým spôsobom. K naplneniu tohto dovolacieho dôvodu preto nedochádza len úplnou absenciou odôvodnenia, ale aj jeho nedostatočnosťou alebo nezrozumiteľnosťou, či svojvoľnosťou (II. ÚS 169/2021).

42. Aj stručné odôvodnenie rozhodnutia môže byť ústavne udržateľné, ak dáva odpoveď na všetky podstatné námietky. To však v posudzovanej veci neplatí. Meritórne odôvodnenie neobstojí, keďže nedáva odpoveď na všetky relevantné námietky vznesené sťažovateľom. Stručné odôvodnenie nereaguje na podstatu nároku sťažovateľa, ktorému sa má poskytnúť ochrana, a to rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na odpočítanie dane.

43. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z § 139 ods. 2 SSP nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov daňových orgánov a krajského súdu bez toho, aby sťažovateľ dostal odpoveď na viaceré podstatné žalobné a kasačné námietky.

44. Z napadnutého rozsudku predovšetkým nevyplýva, ako najvyšší správny súd posúdil v konfrontácii s konkrétnymi námietkami sťažovateľa správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v neprospech sťažovateľa, t. j. na základe akých dôkazov došlo k relevantnému spochybneniu deklarovaneho zdaniteľného plnenia a vyvráteniu dôkazov predložených sťažovateľom ako daňovým subjektom, ako ani to, ako bolo prihliadané na dôkazy prezentované v prospech sťažovateľa.

45. Sťažovateľ namietal, že správne súdy sa odklonili od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom vo svojej argumentácii podrobne poukazoval na konkrétne rozhodnutia, ku ktorým najvyšší správny súd nezaujal žiadne stanovisko. Išlo pritom o judikatúru, ktorá v značnej miere podporovala argumentáciu sťažovateľa súvisiacu s jeho dôkaznou povinnosťou, ako aj to, že skutočnosti majúce pôvod v iných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch nemôžu byť rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie. Pritom

požiadavka na dôkladné odôvodnenie odklonu od ustálenej súdnej praxe nie je len produktom vytvoreným judikatúrou ústavného súdu, ale je normovaná zákonom (§ 139 ods. 3 SSP).

46. Ak sa dopustil vady skôr rozhodujúci orgán verejnej moci, tak inštančne nadriadený orgán, resp. orgán rozhodujúci o opravnom prostriedku je povinný túto vadu odstrániť tým spôsobom, že napraví nedostatky v rámci svojej prieskumnej právomoci, či už vo forme kasácie, alebo revízie nezákonného rozhodnutia.

47. Ústavný súd s ohľadom na už prezentované východiská a konkrétne zistenia konštatuje, že najvyšší správny súd neposkytol sťažovateľovi napadnutým rozhodnutím náležitú súdnu ochranu, pretože rezignoval na svoju úlohu odpovedať na všetky relevantné argumenty prezentované v kasačnej sťažnosti. Najvyšší správny súd nereflektoval dostatočne ani vlastnú judikatúru a judikatúru najvyšších súdnych autorít. Neposkytnutím odpovede na zásadné a podstatné námietky zasiahol do práva sťažovateľa na súdnu ochranu. Za zjavne arbitrárny záver považuje ústavný súd konštatovanie najvyššieho správneho súdu o intrakomunitárnom charaktere dodávok v spojení s uplatňovaním oslobodenia od dane, pretože táto skutočnosť z obsahu spisu nevyplýva, naopak, z obsahu spisu je zrejmé, že išlo výlučne o tuzemské transakcie (túto skutočnosť potvrdila aj zúčastnená osoba vo vyjadrení k ústavnej sťažnosti).

48. Po posúdení všetkých okolností preto ústavný súd dospel k záveru, že napadnutým rozsudkom, ktorým najvyšší správny súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, bolo porušené základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (bod 1 výroku nálezu), a preto bolo potrebné pristúpiť v zmysle čl. 127 ods. 2 prvej vety ústavy a jemu zodpovedajúceho § 133 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj k zrušeniu napadnutého rozsudku (bod 2 výroku nálezu).

49. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 46 ods. 2 ústavy uvádza ústavný súd, že jeho obsahom je ochrana práva na prístup k súdu vo veci, v ktorej rozhodoval orgán verejnej moci. Toto právo napadnutým rozhodnutím porušené nebolo, preto ústavnej sťažnosti v tejto časti nebolo možné vyhovieť.

50. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru ESĽP, podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky veľkej komory ESĽP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29 alebo Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné. V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľovi neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale vyrubili mu daň, ktorú bol povinný platiť na základe platných právnych predpisov. Nedošlo teda k uloženiu sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj v tejto časti ústavnej sťažnosti nevyhoviel (II. ÚS 705/2017, II. ÚS 104/2019).

#### IV.4. K ďalšiemu postupu najvyššieho správneho súdu po vrátení veci:

51. Úlohou najvyššieho správneho súdu v ďalšom konaní bude vo veci opätovne rozhodnúť v súlade s právnym názorom ústavného súdu. Bude sa musieť v rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadať s podstatnými námietkami sťažovateľa smerujúcimi k preukázaniu uskutočnenia zdaniteľného plnenia a predovšetkým posúdiť, či nedošlo k neúmernému presunu dôkazného bremena na sťažovateľa, t. j. či zo strany orgánov finančnej správy došlo k preukázateľnému spochybneniu dodania tovaru, eventuálne preukázaniu vedomej účasti sťažovateľa na podvodných schémach poznačených daňovým únikom. V prípade zistenia objektívne podložených pochybností správca dane je potrebné verifikovať, či tieto boli oznámené sťažovateľovi a či sa mu vytvoril procesný priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1 Vs 1/2020 z 18. mája 2021).

52. Keďže je povinnosťou súdu argumentačne sa vyrovnávať s odlišnou judikatúrou, na ktorú poukazoval sťažovateľ a ktorú má kasačný súd poznať, v ďalšom konaní sa najvyšší správny súd zároveň musí zaoberať otázkou, či judikatúru označenú sťažovateľom možno považovať za ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu vo vzťahu k riešenej materii týkajúcej sa merita veci. Ak dospeje k záveru, že nejde o ustálenú prax alebo sa táto judikatúra netýka prípadu sťažovateľa, je povinný uviesť, prečo sa za takúto prax nepovažuje, resp. prečo sa na prípad sťažovateľa nevzťahuje. V prípade, že najvyšší správny súd vyhodnotí, že ide o ustálenú prax, bude povinnosťou najvyššieho správneho súdu adekvátnym spôsobom sa vysporiadať s prípadným odklonom v intenciách § 139 ods. 3 SSP a v takom prípade zväžiť postúpenie veci veľkému senátu (uznesenie veľkého senátu obchodnoprávneho kolégia najvyššieho súdu č. k. 1 VObdo 1/2020 z 25. februára 2021).

53. V ďalšom konaní bude potrebné takisto posúdiť, či hodnotenie dôkazov daňovými orgánmi nevykazuje zjavný exces (extrémny rozpor medzi vykonanými dôkazmi a skutkovými zisteniami), t. j. či sa uskutočnilo v súlade s ústavnoprávnymi štandardmi (IV. ÚS 607/2021, IV. ÚS 477/2020), podľa ktorých možno záver o prípadnom neunesení dôkazného bremena sťažovateľa ako výsledku procesu hodnotenia dôkazov považovať za ústavnoprávne udržateľný. Inak povedané, bude úlohou najvyššieho správneho súdu verifikovať, či pri hodnotení dôkazov nedošlo k zjavnému omylu či evidentnej logickej chybe bez opory vo vykonaných dôkazoch. Ide obvykle o situáciu, keď je zistenie skutkového stavu *prima facie* natoľko chybné, že by k nemu vo veci rozhodujúci orgán pri rešpektovaní zásad hodnotenia dôkazov nemohol nikdy dospieť.

54. Je potrebné dôsledne rozlišovať, čo tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu a čo má povinnosť preukazovať správca dane. Preukázanie splnenia podmienok na odpočet dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty je na strane daňového subjektu, ktorý zatiaľ čo má dôkaznú povinnosť vo vzťahu k preukázaniu splnenia formálnych, rovnako aj materiálnych podmienok na odpočet, teda musí preukázať, že predložené doklady odrážajú skutočnosť. Ak však sťažovateľ predložil listiny a iné dôkazy preukazujúce realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa deklarovaným spôsobom, prípadne navrhol dôkazy na preukázanie uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemožno bez vyhodnotenia týchto dôkazov vydať rozhodnutie o nepreukázaní oprávnenosti nároku na odpočítanie dane. Z každého rozhodnutia musí vyplývať, ktoré skutočnosti možno považovať za preukázané a ktoré nie a ako boli vyhodnotené predložené dôkazy a akými úvahami sa riadil príslušný orgán verejnej moci pri ich hodnotení.

55. V neposlednom rade sa bude musieť najvyšší správny súd vysporiadať s námietkami sťažovateľa podstatnými pre rozhodnutie – za takéto námietky treba považovať skutočnosti (vrátane dôkazov), ktoré sú spôsobilé ovplyvniť výsledok konania opačným smerom. Je totiž možné, že v prípade, ak by bolo na tieto námietky prihliadané, potenciálne sa mohlo dospieť k inému právnomu záveru.

## V.

### Primerané finančné zadost'učinenie

56. Podľa čl. 127 ods. 3 ústavy ústavný súd môže svojím rozhodnutím, ktorým vyhovie sťažnosti, priznať tomu, koho práva podľa odseku 1 boli porušené, primerané finančné zadost'učinenie. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti požiadal o priznanie primeraného finančného zadost'učinenia vo výške 30 000 eur, dôvodiac tým, že „s akcentom na závažnosť porušenia práva sťažovateľa na súdnu ochranu, resp. spravodlivý súdny proces, a to aj s poukazom na porušenie princípu právnej istoty, ako aj výšky určeného rozdielu v sume nadmerného odpočtu DPH, možno uvedenú sumu predstavujúcu finančnú satisfakciu za porušenie práva sťažovateľa a priori považovať za adekvátnu“. Keďže ústavný súd rozhodol, že boli porušené práva sťažovateľa, zaoberal sa aj jeho žiadosťou o priznanie finančného zadost'učinenia.

57. Podľa § 123 ods. 2 zákona o ústavnom súde ak sa sťažovateľ domáha primeraného finančného zadost'učinenia, v ústavnej sťažnosti uvedie rozsah, ktorý požaduje, a z akých dôvodov sa ho domáha. Neodôvodnenému návrhu na priznanie finančného zadost'učinenia ústavný súd nemôže vyhovieť. Odôvodnenie návrhu by malo byť z materiálneho hľadiska dostatočne konkrétne, aby ho bolo možné podrobiť relevantnému prieskumu. V tejto súvislosti považuje ústavný súd dôvody uvedené sťažovateľom za príliš všeobecné, pretože sťažovateľ nešpecifikoval konkrétne skutočnosti opodstatňujúce priznanie primeraného finančného zadost'učinenia.

58. Ústavný súd zároveň na tomto mieste pripomína stabilizovanú ústavnú prax, v zmysle ktorej priznanie primeraného finančného zadost'učinenia prichádza do úvahy najmä v prípadoch, keď vzhľadom na charakter porušenia základných práv a slobôd sťažovateľa nie je možné zaistiť úplnú nápravu zrušením rozhodnutia a rozhodnutie ústavného súdu konštatujúce porušenie základných práv a slobôd sťažovateľa nepredstavuje ani v kombinácii s ďalšími opatreniami na zabránenie pokračovania v porušovaní ústavných práv v budúcnosti dostatočnú nápravu zisteného porušenia ústavnosti.

59. Rozhodujúce je najmä kritérium, či obnova stavu pred porušením jeho práv je právne možná. Cieľom primeraného finančného zadost'učinenia je dovŕšenie ochrany porušeného základného práva v prípadoch, v ktorých sa zistilo, že k porušeniu došlo spôsobom, ktorý vyžaduje poskytnutie vyššieho stupňa ochrany, nielen vyslovenie porušenia tohto základného práva, prípadne zrušenie namietaného rozhodnutia a vrátenie veci na ďalšie konanie (m. m. IV. ÚS 210/04).

60. V nadväznosti na zrušenie kasačného rozhodnutia najvyššieho správneho súdu a vrátenie veci na ďalšie konanie v zásade ústavný súd považuje poskytnutie ochrany porušenia označených práv týmto spôsobom za dostatočné (I. ÚS 402/08). Ak by aj sťažovateľ návrh na priznanie zadost'učinenia riadne odôvodnil, ústavný súd by za daných okolností v tejto časti jeho ústavnej sťažnosti nevyhovel.

61. Po posúdení veci ústavný súd konštatuje, že návrh na priznanie primeraného finančného zadosťučinenia nie je náležitým a zákonom požadovaným spôsobom odôvodnený a navyše vo veci sťažovateľa neexistujú dôvody na poskytnutie vyššieho stupňa ochrany priznaním primeraného finančného zadosťučinenia. Vzhľadom na uvedené skutočnosti ústavný súd v časti priznania primeraného zadosťučinenia ústavnej sťažnosti nevyhovet (bod 4 výrokovej časti nálezu).

## **VI. Trovy konania**

62. Podľa § 73 ods. 3 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uznesením uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania alebo štátu trovy konania.

63. Z obsahu spisu vyplýva, že sťažovateľ má nárok na náhradu trov konania pozostávajúcich z dvoch úkonov právnej služby. Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa ústavný súd vychádzal z príslušných ustanovení vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“). Základná sadzba odmeny za úkon právnej služby uskutočnený v roku 2022 je v sume 193,83 eur a hodnota režijného paušálu je v sume 11,63 eur.

64. Trovy právneho zastúpenia pozostávajú z dvoch úkonov právnej služby v roku 2022 (prevzatie zastupovania vrátane prvej porady s klientom, podanie ústavnej sťažnosti), čo spolu s náhradou podľa § 16 ods. 3 vyhlášky (2 × 11,63 eur) predstavuje sumu 410,92 eur, k čomu treba podľa § 18 ods. 3 vyhlášky pripočítať daň z pridanej hodnoty vo výške 82,18 eur. Spolu ide o sumu 493,10 eur, ktorú je najvyšší správny súd povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu sťažovateľa.

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

**V Košiciach 27. apríla 2023**

**Jana Baricová  
predsedníčka senátu**