



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 218/2024-18

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára a sudcov Ivana Fiačana (sudca spravodajca) a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky ■■■■■ ■■■■■ ■■■■■ ■■■■■ ■■■■■, ■■■■■, zastúpenej KAIFER advokátska kancelária s.r.o., Fibichova 11, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/39/2021 z 22. augusta 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 a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 27. novembra 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/39/2021 z 22. augusta 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie.
2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že rozhodnutím z 23. mája 2019 vyrubil Daňový úrad Košice (ďalej len „daňový úrad“) sťažovateľke rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) 38 179,11 eur za zdaňovacie obdobie november 2017. Sťažovateľke nebol uznaný nárok na odpočítanie DPH z tam špecifikovaných faktúr vystavených dodávateľmi tovaru a služieb z dôvodu, že na základe vykonaného dokazovania nebolo zo strany sťažovateľky dostatočným spôsobom preukázané reálne dodanie tovaru a služieb od tam uvedených dodávateľov.
3. Na základe sťažovateľkou podaného odvolania rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím z 26. augusta 2019 tak, že potvrdilo rozhodnutie daňového úradu.

4. Sťažovateľka sa správnu žalobou podľa § 177 a nasl. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva z 26. augusta 2019. Krajský súd v Košiciach rozsudkom z 12. novembra 2020 správnu žalobu zamietol.

5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol.

6. K námietke nevykonania dokazovania daňovým úradom vo vyrubovacom konaní kasačný súd uviedol, že sťažovateľka na preukázanie opodstatnenosti práva na odpočítanie DPH predložila daňovému úradu iba faktúry dodávateľov a v ďalšom priebehu daňovej kontroly bola pasívna. Nereagovala na výzvu daňového úradu, nezúčastnila sa výsluchu svedkov ani prerokovania pripomienok uvedených vo svojom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly. Kasačný súd poukázal na to, že sťažovateľka preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok odpočítania DPH z faktúr od dodávateľov opiera o existenciu dokladov o používaní deklarovaných tovarov a služieb na ďalšie zdaniteľné plnenia, resp. o použitie na vlastnú spotrebu v rámci svojej podnikateľskej činnosti, pričom tieto doklady predložila až vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly. Najvyšší správny súd uviedol, že v rámci vyrubovacieho konania môže daňový subjekt navrhovať vykonanie takých dôkazov, resp. označiť výlučne také dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré objektívne nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Začatím vyrubovacieho konania sa dokazovanie nezačína nanovo, ale nadväzuje na výsledky daňovej kontroly. Kasačný súd nezistil z podaní sťažovateľky žiadny dôvod, pre ktorý nemohla predložiť fotodokumentáciu tovarov a služieb a odberateľské faktúry počas trvania daňovej kontroly. Pasivitu sťažovateľky v rámci vedenej daňovej kontroly nemožno zhojiť predložením tohto druhu dôkazov až v priebehu vyrubovacieho konania, pretože by sa tým poprel účel daňovej kontroly a koncentračnej zásady pri predkladaní dôkazov v rámci daňovej kontroly.

7. Podľa najvyššieho správneho súdu je nepochybné, že vyrubovacie konanie (a v rámci neho hodnotenie dôkazov) sa uskutočnilo. Ide o skutkovo odlišnú situáciu, než na akú reagoval ústavný súd v náleze sp. zn. I. ÚS 30/2018. Poukázal na závery krajského súdu, podľa ktorého vyhodnotením sťažovateľkou predložených listín a fotodokumentácie nešlo o dôkazy, ktoré by boli schopné preukázať, že predmetné tovary a služby skutočne dodali sťažovateľke deklarovaní dodávatelia. Spochybnil úvahu sťažovateľky, že bez dodávok deklarovaných faktúrami na vstupe by nemohla poskytnúť plnenia na výstupe svojim odberateľom. Podľa krajského súdu preukázanie hmotnoprávných podmienok odpočítania DPH je potrebné preukázať vo vzťahu ku konkrétnym dodaniam, k čomu však nedošlo.

8. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľka, najmä v dôsledku svojej pasivity, jednoznačne neunesla dôkazné bremeno a do skončenia daňovej kontroly nevyvrátila dôvodné pochybnosti daňového úradu o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení. Poukázal aj na to, že správny súd za podstatné považoval nepreukázanie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov tvrdených spornými faktúrami, čo vychádzalo aj z daňového konania. Za nepreukázanú sa tak považovala samotná existencia zdaniteľných plnení na vstupe, ktoré mali byť dodané deklarovanými dodávateľmi.

9. Ďalej kasačný súd poukázal na relevantnú judikatúru ústavného súdu a najvyššieho správneho súdu, ako aj rozhodnutie sp. zn. 5Sfk/27/2021 z 28. júna 2023 vo veci sťažovateľky k obdobným právnym záverom.

II.

Argumentácia sťažovateľky

10. Sťažovateľka namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu. V ústavnej sťažnosti argumentuje, že napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený a je založený na arbitrárnych právnych záveroch. Právne závery najvyššieho správneho súdu sú arbitrárne, keďže popierajú zmysel a účel príslušných ustanovení aplikovaných právnych predpisov (čo sa týka výkladu rozsahu dôkazného bremena) a napadnutý rozsudok nie je riadne odôvodnený. Právne posúdenie veci predstavuje neodôvodnený odklon od skoršej judikatúry najvyššieho správneho súdu, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ústavného súdu a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“).

11. Sťažovateľka považuje za ústavne nekonformný výklad osobitne § 68 zákona č. 563/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) najvyšším správnym súdom upravujúceho priebeh vyrubovacieho konania a spôsob a rozsah dokazovania v ňom vykonávaného. V daňovom konaní uvedené skutočnosti namietala, pričom správne súdy sa s touto jej námietkou vysporiadali nedostatočne, resp. vôbec k nej nezaujali stanovisko. Napadnutý rozsudok je v tomto smere odôvodnený nedostatočne a nepresvedčivo.

12. Podľa sťažovateľky v jej veci neprebehlo vyrubovacie konanie v takom rozsahu, ako to predpokladá daňový poriadok, resp. bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľkou, pričom najvyšší správny súd sa len stotožnil s rozhodnutím krajského súdu a finančného riaditeľstva.

13. Sťažovateľka namietala, že bolo odmietnuté vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní v rozsahu dôkazov, ktoré predložila spolu s vyjadrením k protokolu z daňovej kontroly z 13. februára 2019. Najvyšší správny súd uvedenú námietku nesprávne interpretoval, keď uviedol, že sťažovateľka mala dôkazy predložiť počas daňovej kontroly. Správne orgány a správne súdy tak dokazovanie vo vyrubovacom konaní obmedzili iba na dôkazy predložené počas daňovej kontroly.

14. Podľa sťažovateľky zákonodarca výslovne nezakotvil potrebu vykonania dokazovania v priebehu daňovej kontroly (§ 46 daňového poriadku), iba upravil náležitosti týkajúce sa procesu obstarávania podkladov na zistenie skutkového stavu, z ktorého sa následne vo vyrubovacom konaní vyhodnotí, či sú splnené hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Na rovnakom závere sa ustálil aj ústavný súd v náleze sp. zn. I. ÚS 30/2018. Najvyšší správny súd odklon od citovaného nálezu (I. ÚS 30/2018), a teda aj odklon od prezentovaného výkladu ustanovení daňového poriadku týkajúcich sa povinnosti vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní relevantne nevysvetlil. Odkaz na to, že v prerokovanej veci bolo prvé rozhodnutie správcu dane zrušené rozhodnutím finančného riaditeľstva, je irelevantný a vykazuje znaky svojvôle. Odklon aj s odôvodnením, že ústavný súd neurčil výklad uvedených ustanovení daňového poriadku

ako právne záväzný, „sa javí prinajmenšom ako alibistický, arbitrárny a odporujúci zásadám právnej istoty“.

15. Sťažovateľka tiež namieta ústavne nekonformný výklad relevantných právnych predpisov upravujúcich právo na odpočet DPH, poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžfk/71/2017, nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 a tvrdí, že došlo k nesprávnemu posúdeniu neunesenia dôkazného bremena. Podľa sťažovateľky z napadnutého rozsudku vôbec nevyplýva, ako kasačný súd posúdil v konfrontácii s konkrétnymi jej námietkami správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v jej ne/prospech. Je toho názoru, že daňovému úradu predložila nielen faktúru, ale aj iné dôkazy preukazujúce, že s predmetom dodania disponovala, nakladala, a tiež spôsob ich ďalšieho použitia, čím splnila zákonné podmienky na odpočítanie DPH. Existenciu predmetu dodania preukázala fotodokumentáciou a preukázaním dodania plnenia tretím osobám, resp. použitím pre vlastnú potrebu. Týmto spôsobom sťažovateľka vyčerpala vlastné dôkazné bremeno, preto daňový úrad mal preukázať neexistenciu zdaniteľných plnení a tiež aj dôsledky dôkaznej núdze v tomto smere. Z uvedených dôvodov nemôže obstať právny záver najvyššieho správneho súdu o nepreukázaní samotnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe a je aj ústavne neudržateľný pri zohľadnení právnych záverov ústavného súdu. Sťažovateľka v daňovom konaní zachovala bežne vyžadovanú obozretnú starostlivosť o to, aby vedela riadne preukázať existenciu a nakladanie s prijatým zdaniteľným plnením.

16. Podľa sťažovateľky najvyšší správny súd ústavne nekonformne interpretoval zásadu prenesenia dôkazného bremena, na základe čoho dospel k neudržateľnému záveru o nepreukázaní samotnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe. Na tomto podklade považoval najvyšší správny súd námietky sťažovateľky za nedôvodné, čo však je potrebné považovať za zjavne neodôvodnený a arbitrárny záver, ktorého dôsledkom bolo aj odmietnutie spravodlivosti a porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

17. Ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky predbežne prerokoval na neverejnom zasadnutí senátu ústavného súdu podľa § 56 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“) a preskúmal, či ústavná sťažnosť obsahuje zákonom ustanovené náležitosti a či nie sú dané dôvody na jej odmietnutie podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

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

19. O zjavne neopodstatnenú ústavnú sťažnosť ide vtedy, keď napadnutým postupom alebo napadnutým rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú preto možno považovať ústavnú sťažnosť, pri predbežnom prerokovaní

ktorej ústavný súd nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07, I. ÚS 348/2019).

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

20. Rozhodovacia prax ústavného súdu vychádza z predpokladu, že odôvodnenia rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov vydané v inštančnom postupe súdneho konania nemožno posudzovať izolovane (napr. III. ÚS 341/2021, III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022), pretože tieto konania z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov, ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (napr. III. ÚS 489/2021, III. ÚS 543/2022, IV. ÚS 350/09). Vzhľadom na uvedené argumentačné línie a obsahovú spätosť (spojitosť) rozsudku správneho súdu a napadnutého rozsudku pristúpil ústavný súd k ich zhodnoteniu v celistvosti.

21. Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda preskúmať, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (napr. III. ÚS 699/2021, III. ÚS 41/2022, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 127/2012). Závery správnych súdov objektivizované v napadnutom rozsudku a rozsudku správneho súdu preto nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte so závermi finančnej správy, ktoré im predchádzali.

22. Sťažovateľka v zásade formulovala dva zásadné okruhy námietok. Ten prvý okruh predstavuje námietku, že v predmetnej veci neprebehlo vyrubovacie konanie, resp. že daňový úrad nevykonal dokazovanie vo vyrubovacom konaní a neprihliadol na dôkazy, ktoré sťažovateľka predložila vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole. V druhom okruhu námietok namieta, že konajúce správne súdy a ani finančné orgány neuviedli dôvody, prečo bolo odmietnuté jej právo na odpočítanie DPH, ako aj skutočnosť, že bola neúmerne zaťažená dôkazným bremenom v kontexte rozloženia dôkazného bremena a jeho vzájomným prenášaním medzi ňou ako daňovým subjektom a daňovým úradom.

23. Pokiaľ ide o prvý okruh námietok sťažovateľky, správne súdy poukázali na to, že po ukončení daňovej kontroly, v rámci ktorej daňový úrad rozsiahlym dokazovaním získal podklady na rozhodnutie o sťažovateľkou uplatnenom práve na odpočet DPH, vydal daňový úrad protokol, ktorý doručil sťažovateľke s výzvou na vyjadrenie. Z rozhodnutí správnych súdov vyplýva, že daňový úrad na dôkazy a argumentáciu sťažovateľky prihliadal, dôkazy vyhodnotil, ale z týchto nevyplynuli také skutočnosti, ktoré by vyvolali potrebu ďalej dopĺňať dokazovanie. Kasačný súd konštatoval, že nezistil z podaní sťažovateľky žiadny dôvod, pre ktorý nemohla predložiť fotodokumentáciu tovarov a služieb a odberateľské faktúry počas trvania daňovej kontroly. Kasačný súd uviedol, že pasivitu sťažovateľky v rámci vedenej daňovej kontroly nemožno zhojiť predložením tohto druhu dôkazov až v priebehu vyrubovacieho konania, pretože by sa tým poprel účel daňovej kontroly a koncentračnej zásady pri predkladaní dôkazov v rámci daňovej kontroly. Sťažovateľka sama svojou procesnou pasivitou ovplyvnila priebeh vyrubovacieho konania,

keď jednak vo vyjadrení k protokolu predložila také dôkazy, ktoré nesmerovali k objasneniu vzniknutých pochybností týkajúcich sa reálneho uskutočnenia obchodov na vstupe, ale preukazovali existenciu a dodanie tovarov a služieb na výstupe. Obdobne sťažovateľka sa ani nezúčastnila prerokovania svojho vyjadrenia k protokolu, nevyužila ani možnosť podieľať sa na získavaní podkladov na rozhodnutie o DPH počas daňovej kontroly, keď sa nezúčastnila ani výsluchu svedkov. Za týchto okolností zjavne nevznikla potreba vykonávať nejaké extenzívne dokazovanie vo vyrubovacom konaní, keď pre daňový úrad postačovalo vychádzať dominantne z podkladov získaných počas daňovej kontroly. Daňový úrad dospel k záveru, že dôkazy preukazujú zdaniteľné plnenia (dodanie tovarov a služieb) na výstupe, t. j. ich dodanie sťažovateľkou jej odberateľom. Pochybnosti týkajúce sa existencie (reálneho uskutočnenia) zdaniteľných obchodov však boli na vstupe, t. j. od deklarovaných dodávateľov sťažovateľky, preto sťažovateľkou predložené dôkazy nijako neobjasnili vzniknuté pochybnosti týkajúce sa reálnej existencie zdaniteľných plnení na vstupe.

24. Ústavný súd neakceptoval ani druhý okruh námietok sťažovateľky. Z napadnutého rozsudku v spojení s rozsudkom krajského súdu úplne zrozumiteľne vyplýva dôvod, pre ktorý sťažovateľke nebolo uznané právo na odpočet dane. Išlo o záver, že nebola naplnená podmienka reálneho preukázania zdaniteľných plnení na vstupe. Pochybnosti vyplynuli z dokazovania týkajúceho sa dodávateľských obchodných spoločností, skúmania ich charakteru a spoločných znakov, okolností, za ktorých boli jednotlivé objednávky realizované, a tiež výsluchu svedkov. V tomto kontexte bolo relevantné aj to, že podnikanie sťažovateľky bolo zamerané na produkciu podstatnej časti uvedených tovarov a služieb. Na tomto podklade sformulovaný záver o tom, že sťažovateľkou predložené dodávateľské faktúry za uvedených okolností dostatočne nepreukazujú reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení na vstupe, nie je arbitrárny a ani zjavne neodôvodnený.

25. Za daných okolností možno akceptovať aj procesný dôsledok, ktorý bol z uvedeného procesného stavu vyvodený – t. j. prechod dôkazného bremena na sťažovateľku, aby dodatočnými dôkazmi (okrem predložených faktúr) preukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov na vstupe. Neobstojí námietka sťažovateľky, že ani finančné orgány a ani správne súdy neuviedli, akými ďalšími dôkazmi mala uvedené skutočnosti preukázať. Jednak jej boli napríklad niektoré ďalšie požadované podklady vymedzené a jednak nie je povinnosťou daňového úradu a ani správnych súdov objasňovať sťažovateľke, ako má preukázať rozhodujúce skutočnosti, na čo poukázal aj najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku.

26. V tomto kontexte je potrebné uviesť, že zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie (m. m. I. ÚS 241/07, podporne tiež rozhodnutie SDEÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie).

27. Ústavný súd poukazuje na uznesenie sp. zn. III. ÚS 432/2023 zo 7. septembra 2023, v ktorom uviedol, že judikatúra sa jasne ustálila aj v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (napr. II. ÚS 705/2017, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 335/2023, IV. ÚS 341/2023). V obdobných

prípadoch považoval ústavný súd za ústavne konformný záver, že v prípade správcom dane preukázaných pochybností o vlastnom uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021, IV. ÚS 335/2023). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (podobne napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

28. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplýva právna argumentácia, v ktorej konajúce správne súdy objasnili sťažovateľke dôvody, pre ktoré akceptovali rozhodnutia správnych (daňových) orgánov týkajúce sa neuznania uplatneného odpočtu DPH a vyrubenia rozdielu dane. Kasačný súd poskytol sťažovateľke primeranú odpoveď na jej námietky v kasačnej sťažnosti, odôvodnenie rozhodnutia je zrozumiteľné, konzistentné, logické a vychádza z ústavne akceptovateľného výkladu a aplikácie príslušných ustanovení, predovšetkým daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku. Napadnutý rozsudok nie je zjavne neodôvodnený, je ústavne akceptovateľný.

29. Námietky sťažovateľky v ústavnej sťažnosti (ktoré v zásade uplatnila aj v kasačnej sťažnosti) takto neboli v súhrne spôsobilé spochybniť ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu. Na tomto základe ústavný súd podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

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

30. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 6 ods. 1 dohovoru považuje ústavný súd za potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci [„*hard core of public authority prerogatives*“ (porovnaj Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 6. 2001, body 24 a 31)]. Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné (m. m. napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

31. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania správnych súdov ústavný súd konštatuje, že 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. Z uvedených dôvodov ústavný súd rozhodol o odmietnutí ústavnej sťažnosti v tejto časti z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde pre neaplikovateľnosť predmetného ustanovenia dohovoru (m. m. napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

III.3. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 13 dohovoru

32. V ústavnej sťažnosti sťažovateľky úplne absentuje argumentácia, na základe ktorej možno konštatovať existenciu príčinnej súvislosti medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a porušením označených práv podľa čl. 13 dohovoru, ktorých vyslovenia sa sťažovateľka (iba) v petite svojej ústavnej sťažnosti domáha. V ústavnej sťažnosti sťažovateľky (kvalifikovane právne

zastúpenej) nie je v súvislosti s namietaným právom uvedené ani všeobecné vyjadrenie naznačujúce jeho porušenie zo strany najvyššieho správneho súdu.

33. Ústavný súd vo svojej ustálenej judikatúre opakovane uviedol, že je základnou povinnosťou sťažovateľa, aby odôvodnenie ústavnej sťažnosti obsahovalo čo najpresnejší opis skutkového stavu a najmä logickú právnu argumentáciu, na základe ktorej možno konštatovať existenciu príčinnej súvislosti medzi napadnutým postupom, resp. rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a porušením v ústavnej sťažnosti označených práv garantovaných ústavou, resp. kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou, ktorého vyslovenia sa sťažovateľ v petite svojej ústavnej sťažnosti domáha (IV. ÚS 198/2012, IV. ÚS 574/2018, II. ÚS 346/2021, II. ÚS 443/2021). Nedostatok zákonom predpísanej náležitosti, aký vyplýva z podania sťažovateľky, nie je povinný odstraňovať z úradnej povinnosti. Túto úlohu plní práve inštitút povinného právneho zastúpenia v konaní pred ústavným súdom a publikovaná judikatúra, z ktorej jednoznačne vyplýva, ako ústavný súd posudzuje nedostatok zákonom predpísaných náležitostí podaní účastníkov konania (IV. ÚS 409/04, III. ÚS 440/2015, II. ÚS 389/2022).

34. Pretože táto časť ústavnej sťažnosti sťažovateľky, v ktorej namieta porušenie práva podľa čl. 13 dohovoru, neobsahuje podstatnú náležitosť požadovanú § 123 ods. 1 písm. d) zákona o ústavnom súde – konkrétne skutkové a právne dôvody, ústavný súd ju odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. c) zákona o ústavnom súde pre nesplnenie zákonom ustanovených náležitostí.

35. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku bolo už bez právneho významu rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľky, ako ich špecifikovala v petite ústavnej sťažnosti.

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

V Košiciach 24. apríla 2024

Peter Molnár
predseda senátu