



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 195/2024-23

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Ivana Fiačana (sudca spravodajca) a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej KAIFER advokátska kancelária s.r.o., Fibichova 11, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/94/2022 zo 17. októbra 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 sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 10. januára 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 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“) uznesením všeobecného súdu označeným v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti, napadnutého uznesenia a predložených dôkazov vyplýva nasledovný stav veci:

3. Rozhodnutím Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) z 12. júna 2019 bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane v sume 48 463,46 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2015 na základe toho, že u sťažovateľky bola vykonaná daňová kontrola na DPH za január až december 2015, pričom z výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol z 29. apríla 2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený sťažovateľke 2. mája 2019. Daňová kontrola bola v predmetnej veci ukončená dňom doručenia protokolu.

4. Na základe podaného odvolania Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodlo 10. októbra 2019 tak, že rozhodnutie správca dane z 12. júna 2019 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie

a rozhodnutie, pričomuložilo správcovi dane akceptovať podané vyjadrenie daňového subjektu k protokolu, prerokovať podané pripomienky a predložené dôkazy s tým, že „*ak správca dane po posúdení pripomienok daňového subjektu zistí, že je potrebné doplniť dokazovanie, tak ho vykoná, a to v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver vo veci*“ (str. 19 rozhodnutia finančného riaditeľstva). Sťažovateľka s odkazom na uvedené rozhodnutie v ústavnej sťažnosti argumentuje, že finančné riaditeľstvo takuložilo správcovi dane doplniť dokazovanie v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver veci.

5. Správca dane rozhodnutím z 20. februára 2020 vyrubil v predmetnej veci sťažovateľke rozdiel dane v sume 48 463,46 eur na DPH za obdobie marec 2015. Správca dane ďalšie dokazovanie nevykonal. Sťažovateľka podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie. Finančné riaditeľstvo rozhodlo o podanom odvolaní 15. júna 2020 tak, že namietané rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

6. Sťažovateľka podala správnu žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva z 15. júna 2020, ako aj predchádzajúceho rozhodnutia správcu dane. Krajský súd v Košiciach ako správny súd rozhodol vo veci rozsudkom sp. zn. 7S/169/2020 z 20. apríla 2022 tak, že žalobu zamietol. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“) namietaným rozsudkom zo 17. októbra 2023 rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť zamietol.

7. K námietke nesprávnej aplikácie § 140 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) krajským súdom kasačný súd uviedol, že na aplikovanie inštitútu skráteného odôvodnenia rozsudku boli splnené všetky podmienky. Správny súd pri rozhodovaní vo veci odkázal na rozsudok č. k. 6S/5/2020-127 z 3. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a na rozsudok č. k. 8S/131/2020-81 z 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015), keď už správny súd rozhodol vo veci totožných účastníkov konania a zároveň bola zachovaná aj podmienka totožnosti predmetu konania (išlo o jednu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január – december 2015, podkladom pre rozhodnutie správcu dane bol jeden spoločný protokol), správny súd vychádzal z rovnako vyhodnoteného právneho problému [posúdenia, či zo strany sťažovateľky došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a či daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, keď neuznali právo sťažovateľky na odpočítanie DPH za predmetné zdaňovacie obdobia z faktúr vystavených deklarovateľmi dodávateľmi a vyrubili jej rozdiel na DPH za uvedené zdaňovacie obdobie].

8. Kasačný súd ďalej uviedol, že právne posúdenie bolo založené na rovnakom skutkovom základe, keď z vykonaného rozsiahleho dokazovania vyplynulo, že v kontrolovaných obdobiach roku 2015 bola vytvorená spleť dodávateľov, ktorí vystavovali pre sťažovateľku faktúry bez reálnych dodávok tovarov a služieb, ktoré síce súviseli s predmetom jej podnikateľskej činnosti, avšak neboli reálne nikdy dodané. Správca dane, ako aj finančné riaditeľstvo tak vychádzali zo záveru, že sťažovateľka počas výkonu daňovej kontroly nepreukázala oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane, ktoré si uplatnila, pretože nebolo žiadnym spôsobom preukázané, že došlo k reálnym dodávkam tovarov a služieb od deklarovateľov a vzniku daňovej povinnosti. Podľa nich bolo jednoznačne preukázané, že v kontrolovanom zdaňovacom období január až december 2015

si sťažovateľka neoprávnene uplatnila odpočet dane z prijatých faktúr od dodávateľov bez reálnej dodávky deklarovaných tovarov a služieb.

9. K námietke nevykonania dokazovania správcom dane kasačný súd uviedol, že finančné riaditeľstvo dalo správcovi dane v skoršom rozhodnutí pokyn posúdiť pripomienky sťažovateľky, a iba keby zistil, že je potrebné doplniť dokazovanie, mal ďalšie dokazovanie vykonať.

10. K námietke týkajúcej sa vyrubovacieho konania kasačný súd uviedol, že je nepochybné, že vyrubovacie konanie (a v rámci neho hodnotenie dôkazov) sa uskutočnilo. Navyše, 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. 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.

11. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľka jednoznačne neuniesla dôkazné bremeno a nevyvrátila dôvodné pochybnosti správcu dane 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 z prvostupňového aj preskúmaného rozhodnutia. Za nepreukázanú sa tak považovala samotná existencia zdaniteľných plnení na vstupe, ktoré mali byť dodané deklarovanými dodávateľmi.

12. Ďalej kasačný súd poukázal na relevantnú judikatúru, rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022 publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 23/2022 ZNSS, nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008, uznesenie Súdneho dvora Európskej únie z 3. septembra 2012 vo veci C-610/19 (Vikingó), body 40, 43, 46, vyjadril s aj k neaplikovateľnosti sťažovateľkou označeného nálezu sp. zn. I. ÚS 259/2022 v danej veci.

II.

Argumentácia sťažovateľky

13. Proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu podala sťažovateľka túto ústavnú sťažnosť, v ktorej argumentuje nesprávnymi závermi namietaného rozsudku k jej sťažnostným dôvodom v kasačnej sťažnosti:

13.1. Nesprávna a nezákonná aplikácia inštitútu skráteného odôvodnenia rozsudku podľa § 140 SSP správnym súdom:

V tejto časti sťažovateľka tvrdí, že v zmysle zákona je podmienkou aplikácie § 140 SSP totožnosť predmetu konania, nie „obdobný“ predmet konania. Predmetom rozhodnutia krajského súdu vo veci sp. zn. 7S/169/2020 bolo úplne iné rozhodnutie ako vo veciach vedených pod sp. zn. 6S/5/2020 a sp. zn. 8S/131/2020. Išlo o odlišnú dôkaznú situáciu, odlišné zdaňovacie obdobie, odlišný okruh dodávateľských subjektov predmetov dodania, bez ohľadu na to, že tieto rozhodnutia vychádzali z rovnakého podkladu – jednej daňovej kontroly a jedného spoločného protokolu, pretože v daňovej kontrole sa nevykonáva dokazovanie s cieľom osvedčiť oprávnenosť nároku na odpočítanie DPH,

ale účelom daňovej kontroly je len obstaranie podkladov pre rozhodnutie správcu dane vo vyrubovacom konaní.

Sťažovateľka poukazuje na závery vyplývajúce z uznesenia najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžp/2/2011 z 30. marca 2011 a sp. zn. 5Sžp/1/2010 z 26. októbra 2010.

13.2. Vyrubovacie konanie neprebehlo v rozsahu a spôsobom predpokladaným daňovým poriadkom, nerešpektovaním rozhodnutia finančného riaditeľstva ako odvolacieho orgánu z 10. októbra 2019, nebolo vykonané dokazovanie vo vzťahu k dôkazom predloženým vo vyrubovacom konaní:

Podľa sťažovateľky kasačný súd nedal odpoveď na otázku, či a kedy malo prebehnúť vyrubovacie konanie v takom rozsahu, ako predpokladá daňový poriadok, a prečo bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľkou spolu s vyjadrením z 13. júna 2019. Záver kasačného súdu popiera zmysel a účel § 68 daňového poriadku. Zdôrazňuje, že finančné riaditeľstvo v predmetnom rozhodnutí uložilo správcovi dane doplniť dokazovanie v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver veci. Uvádza, že situácia, keď daňová kontrola *de facto* nahrádza vyrubovacie konanie pred správcom dane, je ústavným súdom posudzovaná ako závažné procesné pochybenie, ktorého procesným dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie, a poukazuje na nálezy ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06, sp. zn. I. ÚS 314/2015 a sp. zn. I. ÚS 30/2018.

13.3. Absencia odpovede správneho súdu, čo bolo podkladom pre odmietnutie uplatneného práva na odpočítanie DPH:

V tejto časti sťažovateľka namieta ústavne nekonformný výklad relevantných právnych predpisov, 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 jej konkrétnymi námietkami správnosť záverov orgánov finančnej správy vo vzťahu k existencii dôkazov v jej ne/prospech.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

14. Ústavný súd konštatuje, že zo svojej rozhodovacej činnosti zistil, že o obdobnej sťažnosti sťažovateľky rozhodol uznesením sp. zn. IV. ÚS 72/2024 z 20. februára 2024, ktorým ústavnú sťažnosť odmietol, pričom sťažovateľka namietala porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom kasačného súdu sp. zn. 5Sfk/27/2021 z 28. júna 2023. Konanie sa týkalo rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015, ktoré bolo predmetom tej istej daňovej kontroly ako v prejednávanej veci.

15. Z obsahu ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka v podstatnom znova opakuje argumenty, ktoré boli obsahom jej kasačnej sťažnosti.

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

16. Rozhodovacia prax ústavného súdu vychádza z predpokladu, že odôvodnenia rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov vydaných 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.

17. Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda preskúmať to, 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.

18. Sťažovateľka namieta nesprávnu aplikáciu inštitútu skráteného odôvodnenia rozsudku podľa § 140 SSP správnym súdom. Správny súd v preskúmvanej veci realizoval skrátenú formu odôvodnenia rozsudku v zmysle § 140 SSP, ktorý je špeciálnym ustanovením vo vzťahu k všeobecnému ustanoveniu (§ 139 ods. 2 SSP). V zmysle § 140 SSP o veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu ani krajský súd, ako ani najvyšší správny súd nemuseli opakovať stále tie isté dôvody rozhodnutia. Takéto odôvodnenie je uplatnením princípu hospodárnosti a efektivity konania v správnom súdnictve.

19. Správny súd je viazaný nielen rozsahom, ale aj žalobnými dôvodmi (§ 134 SSP). Pokiaľ o žalobných dôvodoch bolo už vo vzťahu k žalobcovi rozhodnuté v inom prípade, tak žalobcovi je známy právny postoj správneho súdu k uvedenému problému. Totožný predmet konania sa rozumie druhovo totožný (obdobný) predmet konania, ktorý ale nevytvára prekážku *rei iudicatae* alebo prekážku litispendencie. Ide o predmet konania, ktorý sa týka rovnakého právneho problému a formálne sa líši iba číslom konania.

20. Kasačný súd sa argumentáciou sťažovateľky v tomto smere zaoberal, preskúmal splnenie podmienok pre aplikovanie inštitútu skráteného odôvodnenia rozsudku, t. j. ten istý žalobca, totožný predmet konania a vec už bola predmetom konania pred správnym súdom. Zdôraznil, že rozhodnutia, na ktoré poukázal správny súd, mali druhovo totožný predmet konania, ktorý sa týkal rovnakého právneho problému, rozhodnutia sa týkali jednej daňovej kontroly za viaceré zdaňovacie obdobia a podkladom rozhodnutí správcu dane bol jeden protokol z daňovej kontroly. V tejto časti ústavný súd nezistil taký výklad a aplikáciu relevantných ustanovení zákona, ktoré by signalizovali porušenie základných práv sťažovateľky.

21. Sťažovateľka ďalej namietala, že v predmetnej veci neprebehlo vyrubovacie konanie, resp. že daňový úrad nevykonal dokazovanie, neprihliadol na dôkazy, ktoré sťažovateľka predložila vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole. Z rozhodnutí správnych súdov vyplýva, že správca dane 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 dani počas daňovej kontroly, keď sa nezúčastnila ani výsluchu svedkov. Za týchto okolností zjavne nevznikla potreba vykonávať nejaké extenzívne dokazovanie vo vyrubovacom konaní, keď pre správcu dane postačovalo vychádzať dominantne z podkladov získaných počas daňovej kontroly. Správca dane 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.

22. Nemožno prijať ani námietku sťažovateľky, že daňový úrad nerešpektoval záväzný pokyn finančného riaditeľstva. Z predmetného rozhodnutia finančného riaditeľstva je jednoznačné, že správcovi dane bolo uložené, že ak po posúdení pripomienok daňového subjektu správca dane zistí, že je ešte potrebné doplniť dokazovanie, tak ho vykoná v rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver vo veci. Z rozsudku kasačného súdu vyplýva, že túto námietku sťažovateľky vyhodnotil a uviedol, že finančné riaditeľstvo zaviazalo správcu dane zaoberať sa vyjadrením sťažovateľky k protokolu a dôkazmi, ktoré s ním predložil, a v závislosti od obsahu týchto podkladov prípadne doplniť dokazovanie, ak to bude potrebné. Odôvodnenie napadnutého rozsudku v spojení s rozsudkom krajského súdu je v týchto súvislostiach dostatočne zrozumiteľné, konzistentné, bez logických rozporov, preto napadnutý rozsudok v tomto smere nie je zjavne neodôvodnený. Ústavný súd zároveň neidentifikoval prvky svojvôle v právnych záveroch najvyššieho správneho súdu v naznačených smeroch.

23. Sťažovateľka v ďalšej časti namieta, že konajúce správne súdy a ani finančné orgány neuviedli dôvody, prečo bolo odmietnuté jej právo na odpočítanie dane a že bola neúmerne zaťažovaná dôkazným bremenom.

24. Z napadnutého rozsudku jednoznačne vyplýva dôvod, pre ktorý sťažovateľke nebolo uznané právo na odpočet dane, a to skutočnosť, 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 z 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. Ústavný súd už vo veci sťažovateľky sp. zn. IV. ÚS 72/2024 konštatoval, že za daných okolností možno akceptovať aj procesný dôsledok, ktorý bol z uvedeného procesného stavu vyvodенý – 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 daňové 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 bola aj správne upozornená.

26. 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 zákona o DPH, daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku. Napadnutý rozsudok nie je zjavne neodôvodnený, je ústavne akceptovateľný.

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 realite 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. 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 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“) ústavnú sťažnosť odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

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

29. 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 (napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

30. 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 (napr. III. ÚS 392/2021, IV. ÚS 341/2023, IV. ÚS 362/2023).

31. 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 10. apríla 2024

Robert Šorl
predseda senátu