



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 201/2023-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho a zo sudcov Jany Laššákovej a Petra Molnára (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky obchodnej spoločnosti **DUzničená, s. r. o.**, Javorová 32/451, Partizánske-Veľké Bielice, IČO 36 258 113, zastúpenej Petrom Janíkom, advokátom, Námestie M. R. Štefánika 5, Topoľčany, proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 81/2019 zo 17. júna 2020 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžfk 61/2020 z 28. novembra 2022 (vedenej pod sp. zn. Rvp 557/2023) a proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 199/2019 z 13. októbra 2020 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 1 Sžfk 11/2021 z 13. decembra 2022 (vedenej pod sp. zn. Rvp 915/2023) takto

r o z h o d o l :

1. Veci vedené Ústavným súdom Slovenskej republiky pod sp. zn. Rvp 557/2023 a sp. zn. Rvp 915/2023 **s p á j a** na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 557/2023.
2. Uznesenie o spojení vecí **n a d o b ů d a** právoplatnosť a vykonateľnosť okamihom jeho prijatia Ústavným súdom Slovenskej republiky.
3. Ústavné sťažnosti **o d m i e t a**.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Vymedzenie ústavných sťažností

1. Ústavnému súdu boli 27. februára 2023 a 4. apríla 2023 doručené ústavné sťažnosti sťažovateľky vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva pokojne užívať majetok podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) č. k. 13 S 81/2019 zo 17. júna 2020 a rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 6 Sžfk 61/2020 z 28. novembra 2022

(vedená pod sp. zn. Rvp 557/2023) a rozsudkom krajského súdu č. k. 11 S 199/2019 z 13. októbra 2020 a rozsudkom najvyššieho správneho súdu č. k. 1 Sžfk 11/2021 z 13. decembra 2022 (vedená pod sp. zn. Rvp 915/2023). Sťažovateľka navrhuje predmetné rozsudky zrušiť, veci vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov právneho zastúpenia. Obe ústavné sťažnosti boli pridelené sudcovi spravodajcovi Petrovi Molnárovi, členovi II. senátu ústavného súdu.

II. Spojenie vecí

2. Zákon 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“) nemá osobitné ustanovenia o postupe pri spojení vecí na spoločné konanie. V súlade s § 62 zákona o ústavnom súde o primeranom použití Civilného sporového poriadku (ďalej len „CSP“) možno však v konaní o ústavnej sťažnosti (čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. zákona o ústavnom súde) primerane použiť na prípadné spojenie vecí § 166 ods. 1 CSP, podľa ktorého v záujme hospodárnosti konania konajúci súd spojí na spoločné konanie také konania, ktoré sa pred ním začali a skutkovo spolu súvisia alebo sa týkajú tých istých strán.

3. Podľa čl. II bodu 10 prvej, druhej, šiestej a siedmej vety Rozvrhu práce Ústavného súdu Slovenskej republiky na obdobie od 1. januára 2023 do 31. decembra 2023 v úplnom znení (ďalej len „rozvrh práce“) záujme hospodárnosti konania môže plénum ústavného súdu rozhodnúť o spojení vecí patriacich do pôsobnosti senátov ústavného súdu, ktoré boli pridelené členom rôznych senátov ako sudcom spravodajcom, na spoločné konanie, ak tieto veci spolu skutkovo alebo právne (z hľadiska predmetu konania) súvisia alebo sa týkajú tých istých účastníkov. Návrh na rozhodnutie o spojení môže plénu ústavného súdu podať sudca spravodajca vo veci, ktorej spojenie s inou vecou sa navrhuje, alebo predseda ústavného súdu. O spojení ostatných vecí patriacich do pôsobnosti senátov ústavného súdu, ktoré spolu skutkovo alebo právne (z hľadiska predmetu konania) súvisia alebo sa týkajú tých istých účastníkov, rozhoduje príslušný senát ústavného súdu určený podľa bodu 5, a to na návrh sudcu spravodajcu vo veci, ktorej spojenie s inou vecou sa navrhuje. Ak vzhľadom na okolnosti hodné osobitného zreteľa nerozhodne senát inak, sudcom spravodajcom v spoločnom konaní o spojených veciach je sudca spravodajca v tej zo spájaných vecí, v ktorej začalo konanie na ústavnom súde skôr.

4. Podľa čl. II bodu 5 rozvrhu práce a konanie vo veciach patriacich do pôsobnosti senátov ústavného súdu je v jednotlivých prípadoch príslušný ten senát ústavného súdu, ktorého členom je sudca spravodajca, ktorému bola vec pridelená (§ 47 ods. 1 zákona o ústavnom súde).

5. Z obsahu ústavných sťažností vyplýva, že tieto spolu skutkovo a právne súvisia. Obe ústavné sťažnosti podala totožná sťažovateľka (zastúpená totožným právnym zástupcom), v oboch namieta porušenie tých istých práv, a to úplne identickou argumentáciou smerujúcou v skutkovo a právne rovnorodých veciach proti rovnakým označeným porušovateľom (krajskému súdu a najvyššiemu správne súdu).

6. S prihliadnutím na obsah ústavných sťažností a z toho vyplývajúcu skutkovú a právnu súvislosť ústavný súd v záujme hospodárnosti konania podľa § 62 zákona o ústavnom súde v spojení s § 166 ods. 1 CSP rozhodol o spojení týchto vecí na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 557/2023 (bod 1 výroku tohto uznesenia).

7. Podľa § 70 ods. 1 zákona o ústavnom súde rozhodnutie ústavného súdu nadobúda právoplatnosť a vykonateľnosť dňom jeho doručenia poslednému z účastníkov konania pred ústavným súdom, ak tento zákon v § 83, § 90, § 100, § 108, § 150, § 168, § 175 alebo § 179 neustanovuje inak alebo ak nevyplýva iné z rozhodnutia ústavného súdu.

8. Ústavný súd v záujme rýchlosti a plynulosti konania rozhodol podľa § 70 ods. 1 zákona o ústavnom súde tak, že rozhodnutie o spojení vecí na spoločné konanie nadobúda právoplatnosť a vykonateľnosť okamihom jeho prijatia ústavným súdom (bod 2 výroku tohto uznesenia).

III.

Ústavné sťažnosti sťažovateľky a skutkový stav vecí

9. Z ústavných sťažností a k nim pripojených napadnutých rozsudkov krajského súdu a najvyššieho správneho súdu vyplýva, že Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu pre účely zistenia a preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2013. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane 30. januára 2019 rozhodnutia, ktorými podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľke rozdiel dane v celkovej sume 9 459,75 eur za zdaňovacie obdobie júl 2013 a v celkovej sume 7 760,44 eur za zdaňovacie obdobie jún 2013. Správca dane na základe predložených dokladov nepriznal sťažovateľke nárok na odpočítanie dane z faktúr, na ktorých bol ako dodávateľ označený J. B. K. group, s. r. o., a ktoré boli vystavené za dodanie výstrojného a spotrebného materiálu, keďže nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení právnickou osobou uvedenou na faktúrach. Zo strany sťažovateľky nebol preukázaný pôvod tovaru ani preprava tovaru dodávateľskou spoločnosťou, v rozhodnom čase dodávateľ nevykonával ekonomickú činnosť, bol nekontaktný, z trestného konania, ktoré obsahuje výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti, vyplynulo, že konateľ nemal žiadne informácie o ekonomickej činnosti, predmete podnikania, obchodných transakciách, vystavených faktúrach, dodacích listoch, platbách, preprave či pôvode dodávaného tovaru, a neboli predložené žiadne písomné splnomocnenia pre pána [REDAKOVANÉ] na zastupovanie dodávateľskej spoločnosti.

10. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutiami z 11. septembra 2019 potvrdilo rozhodnutia správcu dane podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

11. Krajský súd namietanými rozsudkami zamietol správne žaloby sťažovateľky, v ktorých namietala prenos dôkazného bremena a záver o spochybnení materiálneho plnenia od dodávateľa. Rovnako ako správne orgány aj krajský súd dospel k právnomu názoru, že zo strany sťažovateľky nebola vierohodne potvrdená reálnosť deklarovaných obchodov z dôvodu, že dodávateľ je nedôveryhodnou spoločnosťou. Sťažovateľka vstúpila do obchodného vzťahu so spoločnosťou, ktorú si dostatočne nepreverila, neprejavila dostatočnú mieru opatrnosti, čím na seba prevzala riziko dôkaznej núdze v súvislosti s preukázaním splnenia podmienok nároku na odpočet DPH. Zdôraznil, že daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Samotné faktúry sú len formálnou, a nie postačujúcou podmienkou na splnenie zákonných podmienok na vznik nároku na odpočet DPH. Ak správca dane preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie.

12. O kasačných sťažnostiach sťažovateľky proti rozsudkom krajského súdu rozhodol najvyšší správny súd napadnutými rozsudkami tak, že ich ako nedôvodné zamietol podľa § 461 SSP s odôvodnením, že sťažovateľka počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neunesla dôkazné bremeno a riadne nepreukázala splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti.

IV.

Argumentácia sťažovateľky

13. Proti napadnutým rozsudkom krajského súdu a najvyššieho správneho súdu podala sťažovateľka ústavné sťažnosti, v ktorých zhodne argumentuje:

a) konajúce súdy nedostatočne odôvodnili napadnuté rozhodnutia a nedali odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky. Postup súdov bol nezákonný, keďže sťažovateľku zaťažili dôkazným bremenom bez opory v príslušnej právnej norme. Konkrétne namieta, že správca dane nepočkal na skončenie práceneschopnosti pána [REDAKOVANÉ] ktorý konal v mene dodávateľa, neprizval sťažovateľku na výsluch označených svedkov a neakceptoval hodnotu dôkazu – notársky overeného splnomocnenia pre pána [REDAKOVANÉ]. Vyjadrila názor, že pri posudzovaní nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty sa postupuje podľa prísnejších kritérií ako pri posudzovaní oprávnenosti výdavkov na účely dane z príjmu. Poukázala aj na nerešpektovanie § 17 ods. 3, ako aj § 21 ods. 1 písm. j) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s odôvodnením, že správca dane neakceptoval, že do základu dane nemožno zahrnúť sumu, ktorá už bola u toho istého daňovníka zdanená, a neuznal sťažovateľke výdavky, ktoré priamo súviseli s jej príjmami;

b) závery oboch súdov o neunesení dôkazného bremena nemajú reálny právny základ, sťažovateľka zastáva názor, že obnovila dôveryhodnosť sporných transakcií, čím uniesla dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania reálnosti týchto obchodov;

c) sťažovateľka poukazuje aj na rozhodnutia najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 6 Sžf 10/2012, ako aj sp. zn. 3 Sžf 1/2011, v zmysle ktorých boli určené hranice dôkazného bremena tak, že tu nie je možný extenzívny výklad, daňový subjekt nemožno zaťažiť preukázaním skutočností, ktoré svojou

účasťou nezabezpečoval. V zmysle európskej judikatúry každá obchodná transakcia má byť hodnotená samostatne, nie je preto možné na určitú transakciu prenášať prípadné nedostatky alebo aj trestnú činnosť na inom stupni obchodu;

d) zásah do svojich majetkových práv sťažovateľka odvádza od povinnosti uhradiť vyrubenú daň, pričom pri ukladaní tejto povinnosti došlo k porušeniu príslušných právnych predpisov s následkom porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

V.

Predbežné prerokovanie ústavných sťažností

14. Podstatou oboch ústavných sťažností je namietané porušenie v bode 1 tohto uznesenia označených práv napadnutými rozsudkami krajského súdu o zamietnutí správnych žalôb sťažovateľky proti potvrdzujúcim rozhodnutiam o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie jún a júl 2013 a napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu, ktorými boli zamietnuté kasačné sťažnosti sťažovateľky proti rozsudkom krajského súdu. Sťažovateľka namieta prenesenie dôkazného bremena a neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom.

V.1. K namietanému porušeniu označených práv napadnutými rozsudkami krajského súdu:

15. Z obsahu ústavných sťažností vyplýva, že sťažovateľka proti napadnutým rozsudkom krajského súdu podala kasačné sťažnosti, o ktorých rozhodol najvyšší správny súd. Obsah podaných kasačných sťažností v podstatnom zodpovedá jej argumentácii použitej v ústavných sťažnostiach, pričom sťažovateľka ani netvrdí, že by nejakú námietku uplatnenú v ústavných sťažnostiach nemohla uplatniť už v podaných kasačných sťažnostiach.

16. Ústavný súd poukazuje na princíp subsidiarity, ktorý vo vzťahu k preskúvaným rozsudkom krajského súdu opodstatňuje uprednostnenie právomoci najvyššieho správneho súdu (čl. 127 ods. 1 ústavy). Uvedená skutočnosť vylučuje právomoc ústavného súdu na prieskum namietaných porušení rozsudkami krajského súdu, preto ústavný súd podľa § 56 ods. 2 písm. a) v spojení s § 132 ods. 1 zákona o ústavnom súde v tejto časti ústavné sťažnosti odmietol pre nedostatok právomoci na ich prerokovanie.

V.2. K namietanému porušeniu označených práv napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu:

17. Sťažovateľka, zastúpená rovnakým právnym zástupcom, sa už na ústavný súd obrátila s rovnako odôvodnenými ústavnými sťažnosťami namietajúcimi porušenie rovnakých práv rozsudkami najvyššieho správneho súdu, ktoré vychádzali z rovnakej daňovej kontroly za obdobie január až december 2013 ako v prejednávaných veciach. Ústavný súd ich odmietol ako zjavne neopodstatnené uzneseniami č. k. III. ÚS 557/2022 z 11. októbra 2022, č. k. IV. ÚS 520/2022 z 25. októbra 2022 a č. k. I. ÚS 55/2023 z 2. februára 2023. Ani v prejednávaných veciach ústavný súd nevzhliadol dôvod odchýliť sa od záverov v nich uvedených.

18. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať správnosť skutkových a následne na nich založených právnych záverov všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu (obdobne III. ÚS 78/07, IV. ÚS 27/2010). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov (II. ÚS 193/2010, II. ÚS 173/2013). Do právomoci ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ústavy patrí kontrola zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Skutkové a právne závery súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, III. ÚS 271/05, III. ÚS 153/07).

19. Vo vzťahu k namietaným rozsudkom najvyššieho správneho súdu treba poukázať na povahu a špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy (III. ÚS 557/2022). Zároveň je správne súdnictvo primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravídla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (I. ÚS 224/2022).

20. Ústavný súd pripomína, že (rovnako ako správny súd) nie je skutkovým súdom, resp. súdom tretej či štvrtej inštancie, ktorý by preskúmaval skutkové a právne závery všeobecných súdov. Toto konštatovanie je v okolnostiach tejto veci o to dôležitejšie, že sťažovateľka ústavný súd svojimi námietkami uvedenými v ústavných sťažnostiach práve do tejto pozície postavila.

21. O tom svedčí v okolnostiach posudzovaných vecí skutočnosť, že námietky sťažovateľky v jej ústavných sťažnostiach proti napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasačných sťažnostiach proti rozsudkom krajského súdu, resp. s jej námietkami uvedenými v správnych žalobách proti rozhodnutiam finančného riaditeľstva.

22. Ústavný súd sa v rámci predbežného prerokovania ústavných sťažností oboznámil s napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu (v spojení s im predchádzajúcimi rozsudkami krajského súdu), aby posúdil zlučiteľnosť ich obsahu s limitmi v bode 1 tohto uznesenia označených práv, ktorých porušenie sťažovateľka namieta. Uvedený prieskum vykonal v medziach svojich právomocí, a teda posudzoval kvalitu odôvodnenia napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu a ústavnú súladnosť interpretácie právnej úpravy, ktorú najvyšší správny súd vo veciach sťažovateľky aplikoval, inými slovami, ústavnú udržateľnosť napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu.

23. Najvyšší správny súd posúdil veci sťažovateľky a rozsiahlym odôvodnením potvrdil závery krajského súdu. V konkrétnych okolnostiach skutkového stavu poukázal na to, že správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k spochybneniu splnenia základnej hmotnoprávnej podmienky zo strany sťažovateľky, že sporné tovary jej boli skutočne dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby. Nebol preukázaný pôvod tovaru, jeho skladovanie, nakládka ani preprava, navyše, dodávateľ nedeclaroval výkon ekonomickej činnosti v danom období. Tieto pochybnosti nebolo možné vyvrátiť šetrením u dodávateľa, keďže bol nekontaktný a nepredložil účtovné doklady, konateľ nemal vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti. Pán [REDACTED] odmietol vypovedať s odkazom na možnosť spôsobenia trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám. Dôkazné bremeno za tohto stavu bolo prenesené na sťažovateľku, ktorá však neprodukovala žiadne ďalšie dôkazy. Správca dane od sťažovateľky vyžadoval iba dodržiavanie primeranej obozretnosti.

24. Ústavný súd už v obdobných prípadoch považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcov dane preukázaných pochybností o 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 (II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021), avšak to sa sťažovateľke v daňovom konaní nepodarilo.

25. Judikatúra sa jasne ustálila aj v tom, že nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napr. faktúry a dodacie listy), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Rovnaké závery z hľadiska potreby preukázania realizácie zdaniteľného plnenia vyplývajú napr. aj z uznesenia ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 705/2017. Dôkazné bremeno o splnení podmienok na oslobodenie od DPH znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (II. ÚS 104/2019).

26. Ku konkrétnym argumentom sťažovateľky smerujúcim k pochybeniam v dokazovaní ústavný súd odkazuje na rozsudok krajského súdu č. k. 11 S 199/2019 z 13. októbra 2020, v ktorom uviedol, že konateľ dodávateľa nesplnomocnil tretiu osobu na zastupovanie tejto obchodnej spoločnosti (bod 9 v spojení s bodom 3 rozsudku), pričom sťažovateľka pri dohadovaní obchodu nekomunikovala

s konateľom tejto spoločnosti. K neprizvaniu sťažovateľky na výsluch označených svedkov ústavný súd uvádza, že z jej argumentácie nie je zrejmé, aký konkrétny následok v kontexte už zistených skutkových okolností jej absencia na výsluchoch znamenala a či v tomto dôsledku mohlo byť porušené jej právo vyjadriť sa ku všetkým zisteným okolnostiam.

27. K poukazu sťažovateľky na to, že reálne preukázala existenciu dodaných tovarov, resp. služieb, ústavný súd dodáva, že pre účely daňové je potrebné preukázať dodanie tovaru, resp. služby dodávateľom uvedeným na predloženej daňovej doklade, uvedené teda nie je spôsobilé rozptýliť pochybnosti týkajúce sa osoby dodávateľa, ktorým je, ako to bolo aj v tomto prípade, subjekt nekontaktný, bez majetkového a personálneho substrátu na výkon podnikateľskej činnosti.

28. Tvrdené porušenie § 17 ods. 3, ako aj § 21 ods. 1 písm. j) zákona o dani z príjmov zo strany správca dane nebolo sťažovateľkou zreteľne vysvetlené a v kontexte už uvedených záverov, najmä s prihliadnutím na neunesenie dôkazného bremena týkajúceho sa reálnosti sporných obchodov, nemá z pohľadu ústavného súdu ústavnoprávnu relevanciu a nie je spôsobilé spochybnit' závery najvyššieho správneho súdu v napadnutých rozsudkoch.

29. K poukazom na rozhodnutia najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 6 Sžf 10/2012, ako aj sp. zn. 3 Sžf 1/2011 o neprimeranom zaťažení subjektu dane dôkazným bremenom je potrebné uviesť, že v prejednávanych veciach došlo z dôvodu spochybnenia dodávateľských subjektov k prechodu dôkazného bremena na sťažovateľku, ktorá neprijala pred vstupom do obchodného vzťahu žiadne opatrenia na preverenie si svojich obchodných partnerov, nesprávala sa v súlade so zásadami poctivého obchodného styku, preto tu nemožno hovoriť o jej neprimeranom zaťažení, keďže sama vstupovala do obchodných vzťahov neobzretne (porov. IV. ÚS 520/2022).

30. Z uvedeného vyplýva, že ústavný súd nenašiel v argumentácii sťažovateľky opodstatnenosť. Na jej argumenty, ktoré opakovala už v podaných správnych žalobách, ako aj kasačných sťažnostiach najvyšší správny súd odpovedal adekvátnym, logickým a ústavne udržateľným spôsobom, jeho závery sú dostatočne odôvodnené a s odkazom na citovanú judikatúru ústavného súdu, dotknuté ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov interpretoval ústavne súladným spôsobom. Sťažovateľkou uvádzané tvrdenia nijako nesignalizujú také pochybenia najvyššieho správneho súdu, ktoré by vytvárali priestor na možnosť vyslovenia porušenia jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

31. Rovnaký záver možno vysloviť aj vo vzťahu k označenému právu podľa čl. 1 dodatkového protokolu, pretože ústavný súd nezistil možnosť zásahu zo strany najvyššieho správneho súdu do majetkovej sféry sťažovateľky, keďže, ako už bolo uvedené, zásah do majetkovej sféry sťažovateľky predstavujúci povinnosť sťažovateľky uhradiť vyššiu daň na základe rozhodnutí správca dane v spojení s rozhodnutiami finančného riaditeľstva bol preskúmaný krajským súdom, ako aj najvyšším správnym súdom a ich závery sú riadne odôvodnené a nie sú svojvoľné [porov.

rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo veci Iofil AE v. Grécko zo 7. 9. 2021, bod 42].

32. Právne veci sťažovateľky sa týkajú rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru 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) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

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

34. Uvedené závery odôvodňujú, aby ústavný súd ústavné sťažnosti v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

35. Keďže ústavné sťažnosti sťažovateľky boli odmietnuté ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch v uvedených veciach stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 26. apríla 2023

Luboš Szigeti
predseda senátu