



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 237/2023-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Rastislava Kaššáka (sudca spravodajca) a Miloša Maďara v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **DUzničená, s. r. o.**, Javorová 32/451, Partizánske-Veľké Bielice, IČO 36 258 113, zastúpenej Petrom Janíkom, advokátom, M. R. Štefánika 5, Topoľčany, proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 203/2019 z 13. októbra 2020 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžfk 8/2021 z 13. decembra 2022 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 Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 4. apríla 2023 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), ako aj 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. 11 S 203/2019 z 13. októbra 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok krajského súdu“) a rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 6 Sžfk 8/2021 z 13. decembra 2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu“). Navrhuje napadnuté rozsudky zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň sa domáha náhrady trov konania spojených s podaním ústavnej sťažnosti.

2. Z obsahu ústavnej sťažnosti a jej príloh 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

rozhodnutie č. [REDAKOVANÉ] z 30. januára 2019 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým 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 sume 5 425,04 eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2013.

2.1. Vyrubený rozdiel predstavoval aj neuznanie odpočítania DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti [REDAKOVANÉ] (ďalej len „dodávateľská spoločnosť“), a to z dôvodu neunesenia dôkazného bremena sťažovateľkou, keď táto nepreukázala, že tovar uvedený na faktúrach, z ktorých si uplatnila odpočet DPH, jej bol aj reálne dodaný spoločnosťou uvedenou na faktúrach ako dodávateľ. Bolo poukázané na to, že v rozhodnom čase táto spoločnosť nemala potrebné materiálne, technické, ako ani personálne vybavenie na vykonávanie obchodnej činnosti. Nemala žiadnych zamestnancov, žiaden majetok a za rok 2013 nepodala daňové priznanie ani nevykonávala ekonomickú činnosť. Tiež so správcom dane nekomunikovala, bola nekontaktným subjektom a nepredložila žiadne účtovné doklady. Jej konateľ o nej nemal žiadne vedomosti, nevykonával za ňu žiadnu činnosť, nevedel, aký je predmet podnikania, nemal vedomosť o žiadnych transakciách, nevedel nič o dokladoch spoločnosti, o platbách, ani o preprave a pôvode tovaru, nepodával daňové priznania a nevedel účtovníctvo. Tiež nebolo predložené žiadne písomné splnomocnenie pre pána [REDAKOVANÉ] na zastupovanie dodávateľskej spoločnosti. Preto bola konštatovaná opodstatnenosť pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov.

3. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím č. [REDAKOVANÉ] z 11. septembra 2019 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

4. Krajský súd napadnutým rozsudkom zamietol správnu žalobu sťažovateľky, ktorou namietala nesprávne právne posúdenie veci, nedostatočné zistenie skutkového stavu a podstatné porušenie zákonných ustanovení o daňovom konaní. Sťažovateľka v nej namietala, že správne orgány neuviedli, aké dôkazy mala predložiť na preukázanie materiálneho plnenia od dodávateľskej spoločnosti, a tým jej odňali právo sa k nim vyjadriť. Namietala tiež porušenie rovnosti zbraní a prenos dôkazného bremena. Krajský súd rovnako ako správne orgány dospel k právnomu názoru, že sťažovateľka nepreukázala, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou spoločnosťou tak, ako to bolo deklarované v sporných faktúrach. Poukázal na to, že 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. Doplnil, že znalosť obchodných partnerov je pritom základným predpokladom riadneho obchodného styku. Zdôraznil, že daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Argumentoval, že samotné faktúry sú len formálnou, a nie postačujúcou podmienkou (pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia, pozn.) na splnenie zákonných podmienok na vznik nároku na odpočet DPH. Ak správca dane preukázateľne spochybnil deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie DPH.

5. O podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti napadnutému rozsudku krajského súdu rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že ju ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Uvedené odôvodnil tým, že kasačný súd v rámci svojej rozhodovacej činnosti už opakovaně riešil spor týkajúci sa rovnakých účastníkov konania,

v ktorom krajský súd zamietol správnu žalobu sťažovateľky (najmä z dôvodu, že z vykonaného dokazovania bolo zrejmé, že sťažovateľkou predloženým daňovým dokladom absentuje preukázanie hmotnoprávneho plnenia, pozn.). Doplnil, že sťažovateľka nepreukázala skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov, čím neunesla dôkazné bremeno, a nevyvrátila tak dôvodné pochybnosti správcu dane. Poukázal na to, že kasačný súd tak mal rovnako ako krajský súd za to, že sťažovateľka nepreukázala oprávnenosť odpočítania DPH. Ďalej uviedol, že v predmetnej veci je totožný skutkový a právny stav, rozdiel je len v označení mesiaca zdaňovacieho obdobia (oproti už predchádzajúcim konaniam vedeným kasačným súdom, na ktoré, resp. na rozhodnutia v nich vydané zároveň odkázal, pozn.). Argumentoval, že v zhode s finančným riaditeľstvom ako žalovaným, ako aj s názorom krajského súdu kasačný súd tiež dospel k záveru, že sťažovateľka počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neunesla svoje dôkazné bremeno a riadne nepreukázala splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľskej spoločnosti. Preto kasačný súd (obdobne ako aj krajský súd, pozn.) považoval za zákonný záver správcu dane a finančného riaditeľstva o nepriznaní nároku na odpočet DPH sťažovateľke vo vzťahu k sporným obchodom. Dodal, že nezistil nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom a zároveň sa stotožnil aj s odôvodneniami už skôr vydaných rozhodnutí kasačného súdu vo veci sťažovateľky (na ktoré odkázal, pozn.).

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka namieta, že konajúce súdy nedostatočne odôvodnili napadnuté rozsudky, nedali v nich odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky. Argumentuje, že ich postup bol nezákonný, keďže ju zaťažili dôkazným bremenom bez opory v príslušnej právnej norme. Namieta, že konajúce súdy sa napriek tomu, že podporili konštatáciu správcu dane o spochybnení dôveryhodnosti údajov sporných faktúr, v ďalšom priebehu konania a vo svojich rozhodnutiach nezaoberali preukázaním toho, či sťažovateľka z hľadiska spornosti jednotlivých faktúr skutočne preukázala, čo deklarovala. Je toho názoru, že správca dane postupoval nezákonne, keď v prípade vyrubovacieho konania opätovne vydal rozhodnutie bez toho, aby počkal na ukončenie práceneschopnosti pána ██████████ konajúceho v mene dodávateľskej spoločnosti, že neakceptoval hodnotu dôkazu – notársky overeného splnomocnenia pre túto osobu. Tiež namieta, že sa správca dane a následne ani finančné riaditeľstvo nevysporiadali s jej argumentáciou. Vyjadrila názor, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH 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 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) 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.

6.1. Ďalej argumentovala, že závery oboch súdov o neunesení dôkazného bremena nemajú reálny právny základ, sťažovateľka podľa jej názoru obnovila dôveryhodnosť sporných transakcií, čím uniesla dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania reálnosti týchto obchodov. Zároveň poukázala aj na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) vo veciach sp. zn. 6 Sžf 10/2012 a 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. Dodala, že 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.

6.2. Zásah do svojich majetkových práv odvádzala od svojej povinnosti uhradiť vyrubenú daň, pričom pri ukladaní tejto povinnosti podľa nej došlo k porušeniu príslušných právnych predpisov s následkom porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a práva pokojne užívať majetok podľa čl. 1 dodatkového protokolu napadnutými rozsudkami krajského súdu a najvyššieho správneho súdu.

III.1. K namietanému porušeniu práv napadnutým rozsudkom krajského súdu:

8. Systém ochrany základných práv a slobôd zaručených ústavou a ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich zo záväznej medzinárodnej zmluvy je založený na princípe subsidiarity, ktorý určuje aj rozsah právomoci ústavného súdu pri poskytovaní ochrany základným právam a slobodám, resp. ľudským právam a základným slobodám vo vzťahu k právomoci všeobecných súdov (čl. 127 ods. 1 a čl. 142 ods. 1 ústavy), a to tak, že všeobecné súdy sú primárne zodpovedné za výklad a aplikáciu zákonov, ale aj za dodržiavanie základných práv a slobôd, resp. ľudských práv a základných slobôd (čl. 144 ods. 1 a 2 a čl. 152 ods. 4 ústavy). Všeobecné súdy sú tak ústavou povolané chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť. Preto je právomoc ústavného súdu subsidiárna a nastupuje až vtedy, ak nie je daná právomoc všeobecných súdov (I. ÚS 28/2021).

9. Zároveň aj zo samotného znenia § 132 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) vyplýva, že ak o ochrane základných práv a slobôd sťažovateľky vo veci, ktorej sa ústavná sťažnosť týka, je príslušný rozhodovať iný súd, ústavný súd uznesením ústavnú sťažnosť odmietne pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

9.1. Sťažovateľka mala možnosť domáhať sa preskúmania napadnutého rozsudku krajského súdu, a to využitím v rozhodnom čase jej Správnym súdnym poriadkom priznaného opravného prostriedku (kasačnej sťažnosti), ktorý, tak ako to vyplýva aj z podanej ústavnej sťažnosti, využila. Podľa ústavného súdu kasačná sťažnosť predstavuje v okolnostiach danej veci účinný právny prostriedok, prostredníctvom ktorého bol následne najvyšší správny súd oprávnený a aj povinný vecne preskúmať napadnutý rozsudok krajského súdu, čo aj urobil, o čom svedčí skutočnosť, že najvyšší správny súd rozhodol meritórne, a to tak, že kasačnú sťažnosť zamietol. Za daných okolností je nepochybne naplnená ústavná podmienka na aktiváciu princípu subsidiarity podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, čo ústavnému súde „odníma“ právomoc konať a rozhodovať o ochrane označených práv podľa ústavy a dohovoru, ku ktorých porušeniu malo dôjsť napadnutým rozsudkom krajského súdu.

10. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd preto vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu konštatuje existenciu procesnej prekážky brániacej prerokovaniu tejto časti ústavnej sťažnosti, a to pre nedostatok právomoci ústavného súdu na jej prerokovanie, preto ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol s poukazom na § 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde.

III.2. K namietanému porušeniu práv napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu:

11. Na tomto mieste ústavný súd v prvom rade považuje za vhodné upriamiť pozornosť na to, že 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 prejednáwanej veci. Odmietol ich ako zjavne neopodstatnené uzneseniami č. k. III. ÚS 557/2022 z 11. októbra 2022, č. k. IV. ÚS 520/2022 z 25. októbra 2022, I. ÚS 55/2023 z 2. februára 2023 a III. ÚS 148/2023 z 29. marca 2023. Ani v prejednáwanej veci nevzhliadol dôvod odchyliť sa od záverov v nich uvedených.

12. 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. Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. 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 neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (I. ÚS 55/2023).

13. Vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu je v prvom rade potrebné 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 akéhokolvek 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 spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (I. ÚS 224/2022).

14. Ústavný súd tiež 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 sa ústavný súd svojimi námietkami uvedenými v jej ústavnej sťažnosti práve do tejto pozície snaží postaviť.

15. V rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti sťažovateľky sa ústavný súd oboznámil s napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu (v spojení s jemu predchádzajúcim napadnutým rozsudkom krajského súdu, pozn.), aby posúdil zlučiteľnosť jeho obsahu s limitmi sťažovateľkou označených práv, ktorých porušenie namieta. Uvedený prieskum vykonal v medziach svojich právomocí, a teda posudzoval kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu a ústavnú súladnosť interpretácie právnej úpravy, ktorú najvyšší správny súd vo veci sťažovateľky aplikoval, inými slovami, ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu.

16. Pretože je sťažovateľke odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu dostatočne známe, ústavný súd ho preto nebude na tomto mieste podrobnejšie rozvádzať. Len pre doplnenie uvedie, že kasačný súd vec sťažovateľky podľa názoru ústavného súdu dostatočne posúdil. Aj napriek tomu, že jeho odôvodnenie nie je síce príliš obsiahle, najvyšší správny súd v ňom vystihol podstatu veci a podľa posúdenia ústavného súdu [aj s poukazom na to, že išlo už o opakované rozhodovanie kasačného súdu v tejto sťažovateľkinej veci – pokiaľ ide o totožnosť skutkového a právneho stavu (pričom rozdielnosť spočívala len v rozdielnom mesiaci zdaňovacieho obdobia roku 2013, pozn.)] je preto možné v okolnostiach danej veci považovať za dostatočné odôvodnenie spočívajúce aj v odkaze na už predchádzajúce relevantné rozhodnutia kasačného súdu. Zároveň pozornosti ústavného súdu tiež neuniklo ani to, že najvyšší správny súd v rámci odôvodnenia napadnutého rozsudku (bez ohľadu na už uvedené, pozn.) jasne skonštatoval a predložil aj svoju argumentáciu, prečo podanú kasačnú sťažnosť zamietol, resp. prečo dospel k záveru, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno, alebo inak povedané, prečo považoval záver správcu dane o nepriznaní nároku na odpočet DPH sťažovateľke za zákonný (ako je to bližšie uvedené v bode 5 tohto rozhodnutia, pozn.).

17. Ústavný súd zároveň už v obdobných prípadoch považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcom 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.

18. 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 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).

19. Na tomto mieste zároveň ústavný súd k ďalším argumentom sťažovateľky považuje za potrebné uviesť, že pre daňové účely je potrebné preukázať dodanie tovaru, resp. služby dodávateľom uvedeným na predloženej daňovej doklade, pričom v danom prípade práve nedošlo k rozptýleniu pochybností týkajúcich sa osoby dodávateľa (ktorým je v tomto prípade subjekt nekontaktný, bez majetkového a personálneho substrátu na výkon podnikateľskej činnosti, pozn.).

19.1. K sťažovateľkou tvrdenému porušeniu § 17 ods. 3, ako aj § 21 ods. 1 písm. j) zákona o dani z príjmov zo strany správcu 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 preto ani spôsobilé spochybníť závery najvyššieho správneho súdu v napadnutom rozsudku.

19.2. Zároveň k poukazom sťažovateľky na rozhodnutia najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 6 Sžf 10/2012 a sp. zn. 3 Sžf 1/2011 o neprimeranom zaťažení subjektu dane dôkazným bremenom ústavný súd uvádza, že v prejednávanej veci 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 neobozretne (porov. IV. ÚS 520/2022, I. ÚS 55/2023).

20. Ústavný súd preto vzhľadom na uvedené konštatuje, že závery najvyššieho správneho súdu uvedené v jeho napadnutom rozsudku, resp. jeho odôvodnenie, je možné (s poukazom na kritériá vyžadované čl. 46 ods. 1 ústavy) označiť za dostatočné, ústavnoprávne akceptovateľné, keď sa adekvátne a logicky vysporiadal s podanou kasačnou sťažnosťou sťažovateľky.

21. 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 z príjmu na základe rozhodnutí správcu dane v spojení s rozhodnutiami finančného riaditeľstva bol preskúmaný krajským súdom, ako aj najvyšším správny 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].

22. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru ESLP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, 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 z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

23. Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o dodatočné vyrubenie rozdielu na dani z príjmu (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne

konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

24. S poukazom na všetko uvedené preto ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky v tejto časti (vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu, pozn.) odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

25. Keďže ústavný súd ústavnú sťažnosť odmietol ako celok, bolo už bez právneho významu zaoberať sa ďalšími návrhmi sťažovateľky uvedenými v jej petite.

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

V Bratislave (detašované pracovisko) 20. apríla 2023

Jana Baricová
predsedníčka senátu