



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 493/2022-20

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Laššákovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej Advokátskou kanceláriou Krnáč s. r. o., Námestie slobody 2, Banská Bystrica, IČO 47 232 293, v mene ktorej koná advokát JUDr. Ján Krnáč, proti postupu a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 10 Sžfk 58/2020 z 24. mája 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 7. septembra 2022 domáha vyslovenia porušenia základných práv podľa čl. 12 ods. 1 a 2, čl. 13 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 35 ods. 1, čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3, čl. 48 ods. 1 a čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom a rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 10 Sžfk 58/2020 z 24. mája 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Sťažovateľka tiež žiada, aby ústavný súd zrušil napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu a priznal jej náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a napadnutého rozsudku vyplýva, že Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen (ďalej len „daňový úrad“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2011 so zistením, že sťažovateľke nevzniklo právo na odpočet DPH z dodávateľských faktúr od daňového subjektu [REDAKOVANÉ] (ďalej len „dodávateľ“), pretože nesplnila podmienky na odpočet DPH, keďže nepreukázala nákup motorovej nafty od dodávateľa uvedeného na dodávateľských faktúrach, z ktorých si uplatnila odpočet DPH.

Daňový úrad rozhodnutím č. 103314358/2016 z 9. júna 2016 vyrubil sťažovateľke rozdiel DPH v sume 2 548 eur. Na základe jej odvolania Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím č. 103867400/2016 z 9. septembra 2016 rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.

3. Správnu žalobou sa sťažovateľka na Krajskom súde v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva. Krajský súd spojil na spoločné konanie veci sťažovateľky vedené proti finančnému riaditeľstvu a daňovému úradu (celkom 5 totožných vecí, pozn.) a rozsudkom č. k. 24 S 153/2016-183 zo 7. novembra 2017 (ďalej len „prvý rozsudok krajského súdu“) v spojení s opravným uznesením zo 7. marca 2018 napadnuté rozhodnutia finančného riaditeľstva a daňového úradu (vrátane predmetnej veci sťažovateľky, pozn.) zrušil a vrátil finančnému riaditeľstvu na ďalšie konanie. Napadnuté rozhodnutia považoval za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

4. Proti prvému rozsudku krajského súdu podalo kasačnú sťažnosť finančné riaditeľstvo. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) rozsudkom č. k. 10 Sžfk 26/2018 z 19. júna 2019 predmetný rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd dospel k záveru, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia vecí a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu, keďže preskúmané rozhodnutia nevykazujú vady a nedostatky konštatované krajským súdom.

5. Krajský súd po opätovnom preskúmaní veci [viazaný právnym názorom najvyššieho súdu v zmysle § 469 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)] žaloby sťažovateľky rozsudkom č. k. 24 S 186/2019-25 zo 14. mája 2020 (ďalej len „druhý rozsudok krajského súdu“) zamietol. Krajský súd sa nestotožnil so sťažovateľkou tvrdeným unesením dôkazného bremena tým, že disponuje existenciou materiálneho plnenia a má k tovaru zodpovedajúcu faktúru, a tiež jej tvrdením, že na preukázanie opaku v dôsledku skutočností u dodávateľa znáša dôkazné bremeno daňový úrad. Bol toho názoru, že dôkazné bremeno sa presúva na daňový úrad len v prípade, ak nie je sporné, že daňovník prijal zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre, a teda nie je sporná existencia materiálneho plnenia dodaného deklarovanej dodávateľom ani iné skutočnosti zakladajúce právo na odpočet DPH podľa zákona č. 222/2004 Z. z o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

6. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti druhému rozsudku krajského súdu rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol a účastníkom konania nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania.

6.1. Sťažovateľke ozrejmil, že po zrušení vecí na základe kasačnej sťažnosti vec vedie senát, ktorý o nej rozhodoval pred jeho zrušením. Keďže JUDr. Jozef Zlocha bol preložený do občianskoprávneho kolégia krajského súdu novou členkou senátu sa stala Mgr. Ivana Datlová. Podľa najvyššieho súdu je rozvrh práce verejne prístupný a súd nie je povinný oznamovať účastníkom konania zmeny v zložení senátu na základe zákonom predpokladaných a aprobovaných

dôvodov. K dôvodu zmeny spisovej značky poukázal najvyšší správny súd na rozvrh práce krajského súdu na rok 2019.

6.2. Námietku sťažovateľky o porušení práva na spravodlivý proces neinformovaním o čase a mieste verejného vyhlásenia rozsudku elektronickými prostriedkami najvyšší správny súd po citácii príslušného § 137 ods. 4 SSP a konštatovaní, že Správny súdny poriadok predchádzajúcu právnu úpravu § 214 ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku na rozdiel od Civilného sporového poriadku (ďalej len „CSP“) neprebral (§ 219 ods. 3 CSP), vyhodnotil ako nedôvodnú. Pripomenul odlišnosť podstaty civilného a správneho súdneho procesu a poukázal na príslušné rozhodnutia ústavného súdu v podobných veciach.

6.3. K správnosti právneho posúdenia veci krajským súdom najvyšší správny súd uviedol, že v sťažovateľkinej veci daňový úrad vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom nepovažoval za preukázané, že tovar (motorová nafta) bol skutočne dodaný deklarovaným dodávateľom, resp. inou zdaniteľnou osobou. Sťažovateľka nepreukázala splnenie podmienok na odpočet DPH. Kasačný súd sa nestotožnil s tvrdením sťažovateľky o nedôvodnom pričítaní existencie dôkaznej núdze o skutočnostiach, ktoré netvorili jej dôkazné bremeno. Poukázal na argumentáciu krajského súdu, že sťažovateľka bola priamo účastníčkou deklarovaného zdaniteľného plnenia ako odberateľka, nemôže teda namietať nemožnosť dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí a bolo jej povinnosťou zabezpečiť potrebné doklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.

6.4. Vo vzťahu k sťažovateľkou označenému rozsudku najvyššieho súdu (sp. zn. 5 Sžfk 38/2017), od ktorého sa mal krajský súd odkloniť, najvyšší správny súd odkázal na príslušnú judikatúru najvyššieho súdu (3 Sžfk 40/2017, 4 Sžfk 38/2017, 1 Sžfk 1/2017, 6 Sžfk 43/2017, 1 Sžf 82/2016) a ústavného súdu (II. ÚS 705/2017), ktorá sa ustálila v tom, že nepostačuje predložiť faktúru, ak daňový úrad nadobudne dôvodnú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd poukázal aj na rozsudky najvyššieho súdu z 1. júna 2021 týkajúce sa sťažovateľky a zdaniteľných obchodov samotného dodávateľa za rovnaké obdobie (január až december 2011), ktorými rozhodol o kasačných sťažnostiach sťažovateľky tak, že ich ako nedôvodné zamietol (sp. zn. 4 Sžfk 78/2020, 4 Sžfk 8/2021, 4 Sžfk 11/2021, 4 Sžfk 12/2021, 4 Sžfk 13/2021, 4 Sžfk 19/2021 a 4 Sžfk 20/2021).

6.5. K namietanému rozporu so zásadou neutrality a proporcionality DPH najvyšší správny súd uviedol, že daňová povinnosť každého daňového subjektu je predmetom samostatného posúdenia a ani jej určenie, ani vymáhanie od konkrétneho daňového subjektu nemôžu mať vplyv na daňovú povinnosť iného subjektu (bod 86 napadnutého rozsudku).

II.

Argumentácia sťažovateľky

7. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou domáha vyslovenia porušenia označených práv napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, pričom argumentuje tým, že

a) krajský súd sa dôkladne neoboznámil s existujúcim stavom veci, vykonané dôkazy nevyhodnotil každý jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti. Namieta nesúlad právnych záverov s právnymi zisteniami, interpretáciu nesúladnú s obsahom právnej praxe a rozporuplné hodnotenie

dôkazov tak, že z nich pri žiadnej možnej interpretácii nevyplývajú prijaté závery, čím bola porušená aj tzv. rovnosť zbraní;

b) najvyšší správny súd sa nevysporiadal s jej argumentáciou, že počas konania na krajskom súde došlo k zmene spisovej značky a že nerozhodoval senát v takom istom zložení ako v čase pridelenia veci;

c) najvyšší správny súd sa iba strohým konštatovaním vysporiadal s námietkou, že krajský súd napriek výslovnej žiadosti neoznámil sťažovateľke miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku elektronickými prostriedkami v zmysle § 219 ods. 3 CSP, ktorý sa primerane použije aj v konaní pred správnym súdom;

d) najvyšší správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 5 Sžfk 38/2017 z 19. júna 2019), keď sa stotožnil s pričítaním existencie dôkaznej núdze sťažovateľke, pokiaľ ide o skutočnosti, ktoré netvorili jej dôkazné bremeno. Vyčerpávajúcim spôsobom sa nevysporiadal s argumentmi sťažovateľky, že z jej strany bolo v maximálnej možnej miere preukázané splnenie podmienok na odpočet DPH, predložila všetky dokumenty podporené výpoveďami svedkov, ktoré však podľa krajského súdu nemožno zohľadniť vzhľadom na postavenie svedkov (konatelia sťažovateľky a „zástupca“ dodávateľa) a ich záujem na výsledku daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Sťažovateľka trvá na tom, že za preukázanie skutočností, ktoré nastali u dodávateľa, znáša dôkazné bremeno daňový úrad, nie daňový subjekt. Najvyšší správny súd sa nevysporiadal so skutočnosťami preukazujúcimi vykonávanie ekonomickej činnosti dodávateľom sťažovateľky;

e) najvyšší správny súd sa nevysporiadal s namietaným zjavným zneužívaním práva zo strany daňových úradov, ktoré si daňové pohľadávky založené na tom istom skutkovom základe uplatňujú zároveň u sťažovateľky aj u jej dodávateľa, ako aj v konkurznom konaní, v trestnom konaní proti bývalému konateľovi dodávateľa, ako aj u tretích subjektov;

f) právne závery najvyššieho správneho súdu považuje z uvedených dôvodov za arbitrárne, nezákonné, nedostatočne odôvodnené, opierajúce sa v plnom rozsahu o názor krajského súdu.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. 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“). Na predbežnom prerokovaní preskúmal, či ústavná sťažnosť sťažovateľky obsahuje zákonom ustanovené náležitosti a či nie sú dané dôvody na jej odmietnutie podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

9. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie sťažovateľkou označených základných práv napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľky proti druhému rozsudku krajského súdu.

10. Ústavný súd nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 31/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (III. ÚS 119/03, I. ÚS 12/05, IV. ÚS 238/07, II. ÚS 75/2021). O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

11. Vzhľadom na skutočnosť, že napadnutý rozsudok bol vydaný v rámci správneho súdnictva, ústavný súd poukazuje aj na povahu a špecifický charakter správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd zásadne nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje dominantne právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (III. ÚS 502/2015, II. ÚS 784/2015, II. ÚS 737/2015).

12. Úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sťažovateľky bolo posúdiť, či odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu signalizuje potenciálnu arbitrárnosť v interpretácii a aplikácii príslušných právnych noriem vzťahujúcich sa na vec sťažovateľky a s tým spojené možné porušenie označených ústavných práv sťažovateľky alebo, naopak, či vzhľadom na odôvodnenie a právne závery najvyššieho správneho súdu v ňom uvedené je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená a ani po jej prijatí na ďalšie konanie by nebolo možné konštatovať porušenie označených ústavných práv napadnutým rozsudkom.

13. Ústavný súd už v uznesení č. k. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011 konštatoval, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu – žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“. Na tomto právnom názore zotráva ústavný súd aj v súčasnosti (porovnaj napr. I. ÚS 144/2021, I. ÚS 380/2021, IV. ÚS 509/2021, IV. ÚS 527/2021, II. ÚS 226/2021).

14. V uznesení č. k. IV. ÚS 86/2022-12 z 15. februára 2022 ústavný súd poukázal na uznesenie Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“) č. k. C-610/19 z 3. septembra 2021 vo veci Vikingo Fővállalkozó zhrňujúce jeho doterajšiu judikatúru v otázkach rozloženia dôkazného

bremena, dôkazného štandardu a s tým súvisiacich povinností daňových subjektov a finančnej správy, z ktorého vyplýva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena vyžadované súdnym dvorom pre oblasť DPH nie sú priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu.

V možnostiach finančnej správy je uskutočňovať príslušné šetrenia, na ktoré daňový subjekt nemá dostatočnú kapacitu a ani to od neho nemožno spravodlivo požadovať (bod 56 uznesenia Vikingo Fővállalkozó). Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy DPH do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Vikingo Fővállalkozó). Inými slovami, oprávnenia prináležiace finančnej správe, resp. negatívne dôsledky porušenia povinností inými osobami nemožno prenášať na daňový subjekt.

V zmysle tejto judikatúry sa daňový subjekt, ktorý splňa formálne podmienky potrebné na priznanie práva na odpočet DPH, dostáva do vyváženejšej pozície oproti finančnej správe. Uvedené ale neznamená, že iba splnenie formálnych podmienok na odpočet DPH postačuje na taký odpočet, t. j. že by daňový subjekt nebol povinný dokazovať aj niektoré skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočet DPH (ako to súdny dvor rozviedol v nedávnom rozsudku č. k. C-154/20 z 9. 12. 2021 vo veci Kemwater ProChemie). A naopak, ak daňový subjekt splní hmotnoprávne podmienky, nedostatky v splnení formálnych podmienok nemusia automaticky znamenať negatívny následok pre daňový subjekt (bod 29 rozsudku Kemwater ProChemie). Z toho možno odvodiť, že finančná správa je naďalej povinná vyhodnocovať všetky zadovážené dôkazy aj spôsobom, ktorý je na prospech daňového subjektu (napr. body 39 a 40 rozsudku Kemwater ProChemie), a teda finančná správa musí prijať záver kladný pre daňový subjekt, ak vie taký záver získať aj z iných dôkazov než len tých, ktoré tento subjekt predložil.

Pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca tak samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie DPH nemožno priznať (body 45, 47 a 49 uznesenia Vikingo Fővállalkozó). Rovnako nie je finančná správa oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (body 62 a 63 uznesenia Vikingo Fővállalkozó), ak nejde o zneužitie práva na prijatie záveru, na ktorý ale súdny dvor kladie pomerne vysoké požiadavky (má ísť o „vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s jediným cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľmi smernice 2006/112“).

15. 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 ústavnej sťažnosti práve do tejto pozície postavila. O tom svedčí aj skutočnosť, že námietky sťažovateľky v jej ústavnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti proti druhému rozsudku krajského súdu.

16. Ústavný súd sa v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti oboznámil s napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu (v spojení s predchádzajúcim druhým rozsudkom krajského súdu), pričom prieskum vykonal v medziach svojich právomocí, a teda posudzoval kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku a ústavnú súladnosť interpretácie právnej úpravy, ktorú najvyšší správny súd vo veci sťažovateľky aplikoval, inými slovami, ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu. Ústavný súd preskúmal napadnutý rozsudok aj z perspektív citovanej judikatúry súdneho dvora.

17. Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku (pozri body 6.1 až 6.5 tohto uznesenia) dostatočným spôsobom zaoberal všetkými relevantnými námietkami sťažovateľky uvedenými v jej kasačnej sťažnosti a prekrývajúcimi sa s jej námietkami uvedenými v tejto ústavnej sťažnosti.

18. Najvyšším súdom vykonaný výklad príslušných ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH a § 24 zákona č. 563/2009 Z. z o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov možno s odkazom na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu (sp. zn. 3 Sžfk 40/2017, 4 Sžfk 38/2017, 4 Sžfk 73/2018, 6 Sžfk 32/2018) týkajúcu sa dôkazného bremena daňového subjektu, ako aj na judikatúru ústavného súdu týkajúcu sa preukázania dodania tovaru pre účely odpočtu DPH deklarovaným dodávateľom sťažovateľa (napr. I. ÚS 380/2021, IV. ÚS 527/2021, IV. ÚS 86/2022) hodnotiť ako ústavne udržateľný. Výklad použitý najvyšším správnym súdom vo všeobecnosti v podstate zodpovedá aj už uvedenej rozhodovacej činnosti súdneho dvora (splnenie iba formálnych podmienok na odpočet DPH nestačí, daňový subjekt je povinný dokázať aj skutočnosti rozhodné pre splnenie hmotnoprávných podmienok).

19. Z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu je zrejmé, že tento neprevzal názory krajského súdu bez ďalšieho, len mechanicky, ale autenticky preskúmal administratívne spisy a zistený skutkový stav veci vrátane napadnutých rozsudkov krajského súdu. Ústavný súd konštatuje, že závery najvyššieho správneho súdu sú akceptovateľné, pretože nie sú len všeobecnými konštatovaniami, ale sú založené na konkretizovaných pochybnostiach o dodávke tovaru od deklarovaneho dodávateľa sťažovateľke ako odberateľke tovaru.

20. O zjavnej neopodstatnenosti ústavnej sťažnosti možno hovoriť, ak namietaným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, ktorých porušenie sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú ústavnú sťažnosť preto možno považovať tú, pri ktorej predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. II. ÚS 66/2011, III. ÚS 288/2016, II. ÚS 531/2020).

21. V zmysle svojej judikatúry ústavný súd považuje za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchylné od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06), čo však nie je tento prípad. Podľa názoru ústavného súdu napadnutý rozsudok nevykazuje prvky arbitrárnosti, je zrozumiteľný a riadne odôvodnený. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (napr. II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a s právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

22. Sťažovateľka v konaní pred ústavným súdom žiadnym ústavnoprávne relevantným spôsobom nespochybnila právne závery najvyššieho správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku a ňou uvádzané tvrdenia nijako nesignalizujú také pochybenia najvyššieho správneho súdu, ktoré by vytvárali priestor na možnosť vyslovenia porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Na základe uvedeného ústavný súd túto časť ústavnej sťažnosti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

23. Rovnaký záver možno vysloviť aj vo vzťahu k označenému základnému právu na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 ústavy a základnému právu nebyť odňatý zákonnému sudcovi podľa čl. 48 ods. 1 ústavy, keď ústavný súd nezaznamenal možnosť ich porušenia napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu.

24. Napokon ústavný súd nezistil ani možnosť zásahu najvyššieho správneho súdu do majetkovej sféry sťažovateľky a s tým súvisiace porušenie práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy ani porušenie práva na slobodu podnikania podľa čl. 35 ods. 1 ústavy, keďže ňou uvedené tvrdenia nepredstavovali reálne spochybnenie opodstatnenosti záverov najvyššieho správneho súdu uvedených v napadnutom rozsudku.

25. Nad rámec uvedeného ústavný súd osobitne poukazuje na sťažovateľkou namietané porušenie čl. 12 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 13 ods. 1 ústavy, ktoré zásadne nemôžu byť priamo aplikovateľné v individuálnych záležitostiach bez konkrétneho vyjadrenia dopadu diskriminujúceho postupu štátneho orgánu na základné právo alebo slobodu fyzickej osoby alebo právnickej osoby, pretože ide o ústavné direktívy adresované predovšetkým orgánom pôsobiacim v normotvornej činnosti všetkých stupňov. Uvedené platí aj pre čl. 59 ods. 2 ústavy, ktorý ustanovuje zásadu, resp. základný princíp spôsobu a rozsahu konania orgánov štátu.

26. Vychádzajúc z týchto skutočností, ústavný súd dospel k záveru, že niet žiadnej spojitosti medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a namietaným porušením základných práv sťažovateľky podľa čl. 12 ods. 1 a 2, čl. 13 ods. 1, čl. 20 ods. 1, čl. 35 ods. 1, čl. 47 ods. 3, čl. 48 ods. 1 a čl. 59 ods. 2 ústavy, a preto túto časť ústavnej sťažnosti odmietol podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

27. V právnej veci sťažovateľky o rozhodovaní správnych orgánov v daňovom konaní je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) o aplikácii čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na daňové veci z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (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 trestné konanie.

28. Nasledovaním uvedenej judikatúry ESLP a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (prípadne extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o určenie rozdielu na DPH na základe daňových právnych predpisov v spojení s jej podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom [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 porov. Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok ESLP z 8. 6. 1976, bod 82)], ústavný súd odmietol ústavnú sťažnosť aj v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti (podob. II. ÚS 172/2019).

29. Nad rámec uvedeného ústavný súd pre úplnosť poznamenáva, že niektoré rozhodnutia najvyššieho súdu z 1. júna 2021 týkajúce sa sťažovateľky a preverovania jej zdaniteľných obchodov v inom zdaňovacom období a za totožných podmienok (bod 6.4 tohto uznesenia, pozn.) už boli predmetom prieskumu na základe iných ústavných sťažností, o ktorých rozhodol ústavný súd uznesením sp. zn. I. ÚS 224/2022, pričom ústavné sťažnosti odmietol ako zjavne neopodstatnené.

30. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a 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. októbra 2022

Jana Laššáková
predsedníčka senátu