



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 556/2018-17

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 28. novembra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti EUROEX SLOVAKIA s. r. o., Kopčianska, Bratislava, zastúpenej advokátom JUDr. Pavlom Čičmancom, advokátska kancelária, Prievozská 14/A, Bratislava, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom a rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 309/2014-28 z 3. augusta 2016 a postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018 a takto

### **r o z h o d o l :**

Sťažnosť obchodnej spoločnosti EUROEX SLOVAKIA s. r. o. o d m i e t a .

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 25. júla 2018 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti EUROEX SLOVAKIA s. r. o., Kopčianska, Bratislava (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva

na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 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 Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) č. k. 13 S 309/2014-28 z 3. augusta 2016 a postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018, ktorou žiada vydať tento nález:

*„1. Základné právo spoločnosti EUROEX SLOVAKIA, s. r. o., Kopčianska, 851 01 Bratislava, SR, IČO: 50308343, DIČ: 2120293483, IČ DPH: SK 2120293483, na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 10. apríla 2018 sp. zn.: 4Sžfk/71/2017 a postupom a rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne z 03. augusta 2016 sp. zn.: 13S/309/2014-28 porušené boli.*

*2. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne z 03. augusta 2016 sp. zn.: 13S/309/2014-28 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 10. apríla 2018 sp. zn.: 4Sžfk/71/2017 zrušuje a vec vracia Krajskému súdu v Trenčíne na ďalšie konanie.*

*3. Spoločnosti EUROEX SLOVAKIA, s. r. o., Kopčianska, 851 01 Bratislava, SR, IČO: 50308343, DIČ: 2120293483, IČ DPH: SK 2120293483 priznáva náhradu trov právneho zastúpenia v sume 312,34 €...“*

2. Ako z doručenej sťažnosti a k nej pripojených príloh vyplynulo, sťažovateľka sa ako žalobkyňa domáhala na krajskom súde v konaní sp. zn. 13 S 309/2014 proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) ako žalovanému preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia č. 1100306/1/448802/2014/5051 z 9. októbra 2014, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 9312401/5/3635394/2014 z 28. júla 2014.

3. Správca dane rozhodnutím č. 9312401/5/3635394/2014 z 28. júla 2014 určil sťažovateľke rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie

marec 2012 vo výške 30 903 €, nepriznal nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 9 028,61 € a vyrubil jej vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 21 874,39 €. Vychádzal zo zistenia, že sťažovateľka porušila § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že si uplatnila odpočítanie DPH z faktúry č. 20123022 z 29. marca 2012 od dodávateľa [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] (ďalej len „[REDAKOVANÉ]“), za dodávku granitových dosiek a ónyxu. Faktúrou č. 20123022 z 29. marca 2012 bol fakturovaný základ dane vo výške 154 515 € a DPH vo výške 30 903 €.

4. Správca dane dospel k záveru, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] tovar uvedený na faktúre sťažovateľke reálne nedodala. Poukázal na to, že sťažovateľka viedla evidenciu zásob tovaru účelovo tak, aby nevykazovala kontinuitu. Tovar pred nákupom ani po nákupe nezmenil miesto skladovania, pretože sťažovateľka aj jej dodávateľ v rozhodnom období využívali sklad v [REDAKOVANÉ] na [REDAKOVANÉ] ulici. Tu bol umiestnený tovar, ktorý mal patriť viacerým spoločnostiam, ktoré s týmto tovarom medzi sebou deklarovali obchod. Správca dane zistil, že sťažovateľka v období rokov 2009 až 2012 vykazuje neustále stratu a nulovú daňovú povinnosť. Vzal do úvahy aj personálne prepojenie spolu jedenástich spoločností vrátane sťažovateľky, v ktorých sú [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] konateľmi, spoločníkmi alebo členmi dozornej rady a medzi ktorými je i [REDAKOVANÉ] Spoločnosti, ktoré boli súčasťou obchodu s kameňom, si na území Slovenska dodávali tovar neodôvodnene, nelogicky, v niektorých prípadoch oboma smermi navzájom s cieľom vytvoriť umelú a neprehľadnú situáciu, a to hlavne z dôvodu získania daňovej výhody vo forme neoprávneného čerpania nadmerných odpočtov. Obchody sťažovateľky boli v rokoch 2010 až 2012 súčasťou zložitých schém, ktorých hlavným cieľom bolo získanie takejto daňovej výhody. Tovar fakturovaný sťažovateľke mal byť dodaný od spoločnosti [REDAKOVANÉ] spoločnosťou [REDAKOVANÉ], ktorá nemá reálne sídlo, konateľom je neexistujúca osoba, nemá zamestnancov a tovar neupravovala. Správca dane z predložených dokladov zistil, že napriek tomu, že tovar nemal byť vykladaný a bol hneď predaný a dopravený ďalšiemu odberateľovi, nesúhlasí množstvo nakúpeného tovaru a predaného tovaru. Spoločnosť [REDAKOVANÉ] tovar nadobudla od spoločností [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ], ktorá rovnako

nemá reálne sídlo a jej konateľom je neexistujúca osoba. Správca dane ustálil, že spoločnosti [REDAKOVANÉ] ako dodávateľovi sťažovateľky nevznikla daňová povinnosť, preto u sťažovateľky ako odberateľa išlo iba o fakturáciu fiktívnej hodnoty tovaru a fiktívneho množstva tovaru, o formálny a nereálny obchod s tovarom, pri ktorom pridaná hodnota nevznikla a sťažovateľke nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie DPH. Cieľom tejto formálnej obchodnej transakcie založenej len na fakturácii tovaru bez reálneho plnenia bolo uplatnenie odpočítania DPH a čerpanie nadmerného odpočtu v reťazci obchodníkov s mramorovými doskami. Skladovanie tovaru v rámci obchodného vzťahu medzi personálne a ekonomicky prepojenými spoločnosťami ([REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ]) bolo len formálne, fiktívne a nereálne, čo tiež sponchybnuje celé obchodovanie medzi prepojenými spoločnosťami. Keďže tovar (granitové a ónyxové dosky) ani pred nákupom, ani po nákupe nezmenil miesto skladovania, nedá sa preukázať, či skutočne došlo k zmene vlastníckeho práva k tovaru. [REDAKOVANÉ] je konateľom sťažovateľky, dodávateľa i odberateľa. Správca dane konštatoval, že iba samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená daň, a teda to, že sťažovateľka má faktúru vyhotovenú iným platiteľom dane, ak nie je podložená reálnym dodaním tovaru, sťažovateľke nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Uskutočnenie dodania tovaru, vznik daňovej povinnosti a právo odpočítať daň nie je možné deklarovať len po formálnej stránke, ale aj po obsahovej.

5. Sťažovateľka v žalobe krajskému súdu dôvodila tým, že jej potrestanie v situácii, keď nevedela ani nemohla vedieť, že plnenie by bolo súčasťou daňového podvodu spáchaného jej dodávateľom, je nezlučiteľné s pravidlami odpočtu DPH, pretože disponovala riadnou faktúrou obsahujúcou všetky povinné náležitosti. V daňovom konaní nebolo preukázané, že sťažovateľka zavinila nezákonnosť alebo daňový podvod. Sťažovateľka poprela, že by jej cieľom bolo získanie nenáležitej daňovej výhody vo forme odpočtu DPH. Správca dane a žalovaný nijakým spôsobom nespochybnili nakúpenie tovaru a jeho dovezenie do skladu sťažovateľky. To, či bola DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcemu alebo následnému predaju tovaru, alebo bola štátu zaplatená, nemá vplyv na právo sťažovateľky odpočítať si DPH zaplatenú na vstupe. Dokazovanie správcu dane nespochybnilo, že by predmetné plnenia boli uskutočnené.

6. Krajský súd rozsudkom č. k. 13 S 309/2014-28 z 3. augusta 2016 žalobu sťažovateľky zamietol. Konštatoval, že „podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet... zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať jednak to, že 1. zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a jednak, že 2. prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia... Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky na priznanie nároku na odpočet DPH vyjadrenej predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bol na základe týchto dokladov priznaný nárok na odpočet DPH, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Jednoducho povedané, ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôžu založiť nárok na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne plnenie.“. Žalovaný podľa názoru krajského súdu správne ustálil, že zdaniteľné plnenie nebolo reálne uskutočnené, a preto sťažovateľke nemohlo byť priznané právo na odpočet DPH na vstupe podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Z administratívneho spisu považoval totiž aj krajský súd za preukázané, že 1. spoločnosť [REDAKOVANÉ], sťažovateľka a odberateľská spoločnosť boli v rozhodnom období personálne a ekonomicky prepojené cez osoby spoločníkov a konateľov; 2. spoločnosť [REDAKOVANÉ] je rizikovým subjektom, konateľom ktorého bola určitý čas i neexistujúca osoba, v súčasnosti je spoločnosť bez konateľa a nemá zamestnancov; 3. sťažovateľka neprehľadným skladovým hospodárstvom, skladovaním tovaru viacerých spoločností vzájomne personálne prepojených v jednom sklade vytvorila ekonomické prostredie vhodné na zneužitie práva; 4. obchodné transakcie medzi sťažovateľkou a jej dodávateľom [REDAKOVANÉ] prebehli bez toho, aby došlo k pohybu tovaru, t. j. tovar sa stále nachádzal v sklade na adrese [REDAKOVANÉ]; 5. napriek zvyšovaniu ceny za tovar sťažovateľka od svojho vzniku v roku 2009 vykazuje stratu na dani z príjmov právnických osôb, za celé

obdobie vykazuje nulovú daňovú povinnosť. Krajský súd zároveň dodal, že tieto skutočnosti preukazujú, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] nedodala reálne sťažovateľke tovar uvedený na spornej faktúre a že jej jedinou úlohou bolo len vystavenie fiktívnej faktúry na predmetný tovar, o čom konateľ sťažovateľky musel vedieť, pretože cez jeho osobu boli tieto spoločnosti personálne prepojené (v rozhodnom období bol aj konateľom [REDAKOVANÉ]). To, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] nedodala sťažovateľke reálne predmetný tovar, vychádza zo zistenia, že sama [REDAKOVANÉ] týmto tovarom nikdy nedisponovala. Ak teda spoločnosť [REDAKOVANÉ] nevlastnila predmetný tovar a nedisponovala ním, nemohla ho ani následne dodať sťažovateľke. Krajský súd ďalej zdôraznil, že *„nie je úlohou správnych orgánov zisťovať pôvod predmetného tovaru, je povinnosťou žalobcu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH na vstupe preukázať, že predmetný tovar dodal žalobcovi dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si uplatňuje odpočet. V prejednávanej veci nielenže žalobca nepreukázal, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] dodala žalobcovi reálne predmetný tovar popísaný na spornej faktúre, ale práve naopak, správca dane rozsiahlym šetrením jednoznačne preukázal, že predmetný tovar nemohla spoločnosť [REDAKOVANÉ] žalobcovi reálne dodať, nakoľko ním sama nedisponovala“*, preto *„vychádzajúc zo záveru, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] vystavila spornú faktúru ako faktúru fiktívnu bez toho, aby reálne žalobcovi dodala predmetný tovar, je zrejmé, že i žalobca musel o tejto fiktívnosti mať vedomosť. Pokiaľ totiž žalobca prijal faktúru od subjektu (spoločnosti [REDAKOVANÉ]), ktorý mu tovar uvedený na tejto faktúre reálne nedodal, musel mať žalobca vedomosť o tom, že takáto faktúra je len fiktívnou faktúrou.“*

7. Rozsudok krajského súdu č. k. 13 S 309/2014-28 z 3. augusta 2016 nadobudol právoplatnosť 10. októbra 2016.

8. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť a navrhla, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnila tým, že krajský súd porušil zákon, pretože rozhodol vec na základe nesprávneho právneho posúdenia [§ 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“)]. Sťažovateľka označila

závery krajského súdu za arbitrárne a protizákonné, pretože vychádzajú zo skutkového stavu, ktorý je v rozpore s obsahom spisu, nesprávneho výkladu čl. 2 ods. 1 písm. a) a b), čl. 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 220 ods. 1., čl. 226, čl. 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, § 49 ods. 1 a 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, § 3 ods. 1, 2, 3 a 6, § 24 ods. 1, 2 a 3 daňového poriadku, ako i z nesprávneho posudzovania dôkazov produkovaných v procese dokazovania pri správe daní. Sťažovateľka spochybnila tvrdenia krajského súdu, žalovaného a správcu dane týkajúce sa vierohodnosti výpovede svedka [REDAKOVANÉ] o zakúpení a prevezení tovaru do skladu sťažovateľky. Podľa názoru sťažovateľky skutkový záver o absencii materiálneho podkladu k predloženým dokladom, ktorý si osvojil krajský súd, je nesprávny, založený na vytvorenej fiktívnej konštrukcii, ktorou sa len konštatujú nezrovnalosti v predložených faktúrach týkajúce sa obsahu faktúr, nijakým spôsobom však nespochybňujúci nenakúpenie a nedovezenie tovaru do skladu sťažovateľky. Fiktívne sú i závery krajského súdu o tom, že tovar nebol sťažovateľke dodaný, nezmenil vlastníka a jeho pôvod sa nedá zistiť, ako aj záver, že zdaniteľné plnenie nebolo reálne uskutočnené.

9. Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018 kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov so zohľadnením obsahu administratívneho spisu konštatoval, že konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom. Krajský súd postupoval preto vecne správne, keď žalobu zamietol, a najvyšší súd sa stotožnil s dôvodmi jeho rozhodnutia.

10. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018 nadobudol právoplatnosť 23. mája 2018.

11. Sťažovateľka sťažnosť na porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom krajského súdu č. k. 13 S 309/2014-28 z 3. augusta 2016, ako aj rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018 odôvodnila tým, že oba rozsudky sú „arbitrárne a protizákonné“, pretože vychádzajú zo skutkového stavu, ktorý je v rozpore s obsahom administratívneho spisu. Sťažovateľka zopakovala argumentáciu obsiahnutú

v kasačnej sťažnosti a poukázala na to, že rozsudky sú založené na nesprávnom výklade ustanovení právneho poriadku uvedených v kasačnej sťažnosti a vychádzajú z nesprávneho posúdenia dôkazov produkovaných sťažovateľkou v procese dokazovania v daňovom konaní. Zdôraznila, že v daňovom konaní predložila nielen faktúru od svojho dodávateľa obsahujúcu všetky zákonné náležitosti, ale aj skladové karty zásob a faktúry, ktoré vystavila svojim odberateľom. Správca dane nezohľadnil dostatočne ani skutočnosti zistené pri miestnych zisťovaniach, najmä to, že splnomocnená zástupkyňa [REDACTED] potvrdila dodanie tovaru a vystavenie faktúr, z ktorých bolo zistené, ako bol tovar nakúpený, uhradený, ďalej predaný a dopravený do spoločnosti [REDACTED], ako aj to, že splnomocnená zástupkyňa tejto spoločnosti ozrejmila, kto za túto spoločnosť tovar vydal a kto za sťažovateľku tovar prevzal. [REDACTED] zaviedol zamestnancov správcu dane do areálu [REDACTED] na [REDACTED] v [REDACTED]. Tento areál mal rozlohu 8 000 m<sup>2</sup>, nachádzali sa v ňom skladové haly, nákladné motorové vozidlá, vysokozdvížny vozík, areál bol oplotený. V jednotlivých halách boli síce uskladnené tovary viacerých spoločností na zemi a v regáloch, avšak palety boli označené názvami spoločností, ktorým patrili, s uvedením množstva a druhu tovaru. Pokiaľ sťažovateľka žiadala, aby v sklade bola vykonaná inventúra správcom dane, správca dane dospel k záveru, že táto je bezpredmetná, pretože sťažovateľka, jej dodávateľ aj odberateľ disponovali tými istými skladovými priestormi. Zo sťažovateľkou predložených dokladov bolo zrejmé, ako sa tovar reálne nakupoval, prepravoval, následne sťažovateľkou použil a vyfakturoval jej odberateľom, no správca dane a neskôr ani súdy tieto zistenia nevzali do úvahy. Hoci teda správca dane vykonal celý rad dôkazov, prihliadol iba na niektoré z nich a v celosti ich riadne nevyhodnotil. Vykonaným dokazovaním nebolo preukázané ani to, že by sťažovateľka zavinila nezákonnosť alebo daňový podvod. Právne závery krajského súdu, ako aj najvyššieho súdu o absencii materiálnej stránky spočívajúce na zisteniach, podľa ktorých tovar nebol sťažovateľke nikdy dodaný, nezmenil vlastníka, pôvod tovaru v sklade sa nedá zistiť a faktúry sú fiktívne, sú založené na ľubovôli bez opory v zistenom skutkovom stave. Tieto právne závery predstavujú zjavné výkladové vybočenie, sú nepredvídateľnou interpretačnou ľubovôľou a vo svojom dôsledku porušujú základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu a právo na spravodlivý proces.

## II.

12. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

13. Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každú sťažnosť predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa.

14. Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy, na ktorých prerokovanie nemá právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

15. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

16. Ako zo sťažnosti sťažovateľky vyplýva, k porušeniu čl. 46 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru malo dôjsť jednak rozsudkom krajského súdu č. k. 13 S 309/2014-28 z 3. augusta 2016 a jednak rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018.

17. Vo vzťahu k namietanému porušeniu základných práv sťažovateľky postupom a rozsudkom krajského súdu č. k. 13 S 309/2014-28 z 3. augusta 2016 ústavný súd poznamenáva, že v citovanom čl. 127 ods. 1 *in fine* ústavy je zakotvený princíp subsidiarity, podľa ktorého ústavný súd môže konať o namietanom porušení práv sťažovateľa a vecne sa zaoberať sťažnosťou iba vtedy, ak sa sťažovateľ nemôže domáhať ochrany svojich práv pred všeobecným súdom. Namietané porušenie niektorého zo základných práv alebo slobôd teda automaticky nezakladá aj právomoc ústavného súdu na konanie o nich.

18. Pokiaľ ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti fyzickej osoby alebo právnickej osoby zistí, že ochrany tých základných práv a slobôd, porušenie ktorých namieta, sa sťažovateľ môže domôcť využitím jemu dostupných a aj účinných právnych prostriedkov nápravy, prípadne iným zákonne upraveným spôsobom pred iným súdom alebo pred iným štátnym orgánom, musí takúto sťažnosť odmietnuť z dôvodu nedostatku svojej právomoci na jej prerokovanie (napr. m. m. I. ÚS 103/02, I. ÚS 6/04, II. ÚS 122/05, IV. ÚS 179/05, IV. ÚS 243/05, II. ÚS 90/06). Ústavný súd predstavuje v tejto súvislosti *ultima ratio* inštitucionálny mechanizmus, ktorý nasleduje až v prípade nefunkčnosti všetkých ostatných orgánov verejnej moci, ktoré sa na ochrane ústavnosti podieľajú. Opačný záver by znamenal popieranie princípu subsidiarity právomoci ústavného súdu podľa zásad uvedených v § 53 ods. 1 zákona o ústavnom súde (III. ÚS 149/04, IV. ÚS 135/05).

19. Proti rozsudku krajského súdu č. k. 13 S 309/2014-28 z 3. augusta 2016 sťažovateľka mohla podať kasačnú sťažnosť (§ 438 a nasl. SSP), čo aj využila. O kasačnej sťažnosti bol oprávnený a aj povinný rozhodnúť najvyšší súd. Táto právomoc najvyššieho súdu v danom prípade vylučuje právomoc ústavného súdu. Ústavný súd preto túto časť sťažnosti sťažovateľky odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

20. Odlišná je situácia vo vzťahu k rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018. V tejto časti je právomoc ústavného súdu daná, avšak sťažnosť považuje ústavný súd za zjavne neopodstatnenú.

21. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť predovšetkým vtedy, ak namietaným postupom orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom tohto orgánu a základným právom, ktorého porušenie sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takúto možnosť reálne nepripúšťajú (IV. ÚS 16/04, II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 50/05 a IV. ÚS 288/05).

22. Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie sťažnosti pre jej zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným rozhodnutím alebo iným zásahom orgánu štátu do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej, ako aj nezistenie žiadnej možnosti porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

23. Ústavný súd považuje za potrebné tiež pripomenúť, že nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol, alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy totiž vyplýva, že ústavný súd nie je opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov (napr. I. ÚS 19/02, III. ÚS 151/05, III. ÚS 344/06).

24. Úloha ústavného súdu sa vymedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyведенé 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. Ústavný súd poukazuje i na skutočnosť, že nie je a ani nemôže byť súdom skutkovým, t. j. jeho úlohou nie je nahrádzať činnosť všeobecných súdov.

25. Sťažovateľka vo vzťahu k postupu a rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018 vidí porušenie základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivý proces v tom, že najvyšší súd sa stotožnil so skutkovými závermi krajského súdu a daňových orgánov napriek tomu, že tieto podľa názoru sťažovateľky nezodpovedali obsahu administratívneho spisu, ako aj v tom, že najvyšší súd aplikované ustanovenia týkajúce sa odpočítania DPH, ako aj ustanovenia upravujúce priebeh daňového konania vykladal v rozpore s ich účelom a zmyslom.

26. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) prvej vety zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

27. Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 4 Sžfk 71/2017 z 10. apríla 2018 k spôsobu aplikácie týchto ustanovení a výkladu dôkazného bremena v daňovom konaní uviedol, že tieto ustanovenia stanovujú podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH, avšak „na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnene, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.“.

28. Najvyšší súd ďalej v odôvodnení rozsudku objasnil výklad dôkazného bremena v daňovom konaní, z ktorého pri rozhodovaní vychádzal: „V rámci vyrubovacieho konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno vždy daňový subjekt, v tomto prípade žalobcu. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky aj v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, možno konštatovať, že: dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal použitie tovaru na dodávku tovarov a služieb ak platiteľ, čím nesplnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nesplnenie jednej z nich, tak ako je tomu v predmetnej právnej veci, znamená negatívnu aplikáciu citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH... Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Nie je povinnosťou daňových orgánov vyhľadávať za daňový subjekt - žalobcu dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet dane, ale naopak bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil oprávnene. Nepostačuje iba predloženie faktúry, platiteľ dane musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený.“*

29. Pokiaľ sa najvyšší súd stotožnil s rozsudkom krajského súdu, odôvodnil tento svoj záver tým, že z pripojeného administratívneho spisu je nesporné, že „úlohou spoločnosti [REDAKOVANÉ], bolo len vystavenie fiktívnej faktúry na predmetný tovar, o čom [REDAKOVANÉ] - konateľ žalobcu musel vedieť, keďže cez jeho osobu boli tieto spoločnosti personálne prepojené ([REDAKOVANÉ] bol v rozhodnom období konateľom aj žalobcu a aj spoločnosti [REDAKOVANÉ]). Záver krajského súdu, že spoločnosť [REDAKOVANÉ], nedodala žalobcovi reálne predmetný tovar, vychádza zo zistenia, že sama spoločnosť [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], týmto tovarom nikdy nedisponovala. Jednoznačne totiž bolo preukázané, že predmetný tovar nenadobudla spoločnosť [REDAKOVANÉ], od svojho údajného dodávateľa [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ]. Ak teda spoločnosť [REDAKOVANÉ], nevlastnila a nedisponovala

s predmetným tovarom, nemohla ho ani dodať žalobcovi a oprávnene mu vystaviť spornú faktúru. V úplnej zhode s vyššie uvedenými zisteniami a so záverom, že spoločnosť [REDAKOVANÉ], vystavovala len fiktívnu faktúru, bez reálneho dodania tovaru, je i tá skutočnosť, že spoločnosť [REDAKOVANÉ], (ktorá vystupovala ako jej dodávateľ) je rizikovým subjektom, v rozhodnom čase (kedy sa mali uskutočniť obchody) nemala žiadnych zamestnancov, žiadne kancelárske, prevádzkové, ani skladové priestory, žiadne vybavenie, a navyše ani konateľa. O nefunkčnosti spoločnosti [REDAKOVANÉ] nasvedčuje i jej súčasný stav, keď táto spoločnosť v súčasnosti nemá konateľa (jej posledným konateľom bol [REDAKOVANÉ] - neexistujúci subjekt).“.

30. Pokiaľ sťažovateľka poukazovala na to, že tovar sa nachádzal v sklade a príslušné daňové doklady mali všetky zákonné náležitosti, najvyšší súd sa týmito argumentmi zaoberal, avšak dospel k záveru, že „ani samotná fyzická existencia časti predmetného tovaru v sklade žalobcu nepreukazuje, že tento tovar reálne dodala žalobcovi spoločnosť [REDAKOVANÉ]. Navyše sklad, ktorý používa žalobca, užívajú aj ďalšie spoločnosti, okrem iných i [REDAKOVANÉ]. Tovar v sklade podľa zistení finančných orgánov nie je jednoznačne označený, nie je teda možné hodnoverne preukázať, že ten-ktorý tovar je práve vo vlastníctve žalobcu, či inej osoby. Vlastníctvo tovaru nemôže žalobca preukázať ani skladovými kartami, pretože skladovú evidenciu zásob vedie účelovo tak, že jednotlivé skladové zásoby nevykazujú kontinuitu. Treba zdôrazniť, že nie je úlohou finančných orgánov zisťovať pôvod predmetného tovaru, je povinnosťou žalobcu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH na vstupe preukázať, že predmetný tovar dodal žalobcovi dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si uplatňuje odpočet. V prejednávanvej veci nielenže žalobca nepreukázal, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] dodala žalobcovi reálne predmetný tovar popísaný na spornej faktúre, ale práve naopak, správca dane rozsiahlym šetrením jednoznačne preukázal, že predmetný tovar nemohla spoločnosť [REDAKOVANÉ] žalobcovi reálne dodať.“.

31. Najvyšší vo svojom rozhodnutí k námietke arbitrárnosti rozhodnutia krajského súdu uviedol, že „zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb

*nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, pretože vyrubovacie konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Žalobca neunesol ani vo vyrubovacom, ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú kontrolu daňovníkom deklarováných skutočností a dokladov. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi.“*

32. Ústavný súd považuje takéto odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (posudzované i v kontexte dôvodov rozsudku krajského súdu) za dostatočné, najvyšší súd v ňom zrozumiteľne reagoval na všetky argumenty sťažovateľky v jej kasačnej sťažnosti a odôvodnenie jeho rozhodnutia preto spĺňa všetky ústavné požiadavky.

33. Ústavný súd už opakovane uviedol aj to, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom je len na daňovom subjekte, či spochybnenie pôvodných dôkazov správcom dane rozptýli predložením dôkazov ďalších. Sťažovateľka však dôkazy, ktorými by preukázala reálne dodanie tovaru, nepredložila.

34. Aj v skoršej rozhodovacej praxi najvyššieho súdu sa ustálil názor, podľa ktorého dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt; pričom samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce, pretože faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie; to, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

35. Vychádzajúc zo skutočnosti, že sťažnosť sťažovateľky smeruje proti správny súdom, ústavný súd považuje za žiaduce poukázať aj na povahu a špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahrádzať 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. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (m. m. IV. ÚS 127/2012, II. ÚS 784/2015, II. ÚS 737/2015).

36. Právne názory vyslovené v rozsudku najvyššieho súdu považuje ústavný súd za súladné so zmyslom a účelom aplikovanej právnej úpravy, tak ako ju stabilne najvyšší súd vykladá, a sú i v súlade s rozhodovacou praxou ústavného súdu, od ktorej niet dôvodu odkloniť sa ani vo veci sťažovateľky. Ústavný súd sa už prv stotožnil s právnym názorom, podľa ktorého v takýchto prípadoch nie je ústavne nekonformným postupom zaťažiť daňový subjekt dôkazným bremenom, pretože práve daňový subjekt disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty), preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom ustanovených 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 (III. ÚS 78/2011).

37. Ústavný súd vzhľadom na uvedené už pri predbežnom prerokovaní sťažnosti dospel k záveru, že postup najvyššieho súdu nemožno spochybnit' z hľadiska požiadavky účinnej ochrany základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu, ktorého porušenie tvrdí. Názor najvyššieho súdu, podľa ktorého sťažovateľka v daňovom konaní dôkazné bremeno neunesla, považuje ústavný súd za plne založený na ústavne konformnej aplikácii ustanovení daňového poriadku a zákona o DPH. Najvyšší súd nevybočil z existujúceho rámca platných a účinných právnych predpisov a preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu po právnej i skutkovej stránke, pričom presvedčivým a vyčerpávajúcim spôsobom svoje závery odôvodnil. Najvyšší súd vnútorne konzistentným a logickým spôsobom odôvodnil postup orgánov verejnej správy v rámci dokazovania, keď tieto orgány hodnotili dôkazy vo vzájomnej súvislosti a upriamili pozornosť na dôkazné bremeno na strane sťažovateľky.

38. S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nevysporiadaní sa s jej námietkami. Odôvodnenie napadnutého rozsudku a právny názor najvyššieho súdu ústavný súd hodnotí ako ústavne aprobateľné, logické a materiálne i formálne im nemožno vytknúť nesúlad s princípmi základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

39. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd pri predbežnom prerokovaní podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde odmietol aj tú časť sťažnosti sťažovateľky, ktorou namietala porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, a to z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

40. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že rozsudkom najvyššieho súdu bolo porušené aj jej právo na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, okrem už uvedeného ústavný súd pripomína, že čl. 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Podľa názoru ESLP však daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci a verejný charakter vzťahu medzi daňovým subjektom a správcom dane prevláda. Daňové spory sa vymykajú z oblasti občianskych práv a záväzkov, a teda nespádajú do pôsobnosti čl. 6 dohovoru, a to napriek finančným dôsledkom na situáciu daňových subjektov (pozri napr. Ferrazzini proti Taliansku, rozsudok ESLP z 12. 7. 2001).

41. Rešpektujúc právne názory ESLP, ústavný súd podčiarkuje, že daňové právo je jedným zo základných odvetví verejného práva a dane predstavujú prejav výsady štátu požadovať od povinných subjektov ich platenie s cieľom získať zdroje na svoju existenciu a plnenie svojich úloh a funkcií. Aj preto rozhodovanie o daňových právach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Daňové veci v niektorých prípadoch možno síce (vychádzajúc zo znenia dohovoru) podradiť pod pojem trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť dohovoru, to však len vtedy, ak ide o ukladanie daňových sankcií (napríklad pokút alebo v minulosti zvýšenia dane). Vo veci sťažovateľky však nešlo o takýto prípad, a preto ústavný súd dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je v posudzovanom prípade *ratione materiae* aplikovateľný (m. m. I. ÚS 241/07, II. ÚS 175/2016, IV. ÚS 39/2018, IV. ÚS 359/2018, IV. ÚS 426/2018), a na tomto základe odmietol aj túto časť sťažnosti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

42. Ústavný súd pre úplnosť dodáva, že obdobnými sťažnosťami sťažovateľky týkajúcimi sa zdaňovacieho obdobia august 2012 a november 2012 sa zaoberal v konaniach sp. zn. IV. ÚS 359/2018 a sp. zn. II. ÚS 198/2018, ktoré smerovali proti rozsudkom najvyššieho súdu o kasačných sťažnostiach sťažovateľky sp. zn. 4 Sžf 43/2016 z 3. mája 2017 a sp. zn. 4 Sžfk 15/2016 z 5. decembra 2017, pričom tieto sťažnosti odmietol. Pretože sťažovateľka v tejto veci neuviedla ústavnému súdu žiadne nové argumenty, nemá ani ústavný súd dôvod odchyliť sa od svojich už prv vyslovených záverov.

43. Z uvedených dôvodov rozhodol ústavný súd tak, ako to je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

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

V Košiciach 28. novembra 2018