



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 525/2022-10

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **KAMPALA, s. r. o.**, Lisková 901, IČO 45 433 585, zastúpenej advokátom JUDr. Vlastimilom Petřekom, Námestie sv. Egídia 11/6, Poprad, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 2 Sžfk 11/2020 z 31. marca 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 22. júla 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 2 Sžfk 11/2020 z 31. marca 2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“). Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie. Okrem toho žiada priznať náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka (žalobkyňa) sa správnu žalobou v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 680065507/2018 z 21. decembra 2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Colného úradu [REDACTED] (ďalej len „správca dane“) č. 80042015/2018 z 10. augusta 2018, ktorým sťažovateľke určil podľa § 5 ods. 4 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení účinnom do 31. decembra 2015 (ďalej len „zákon č. 106/2004 Z. z.“) základ spotrebnej dane z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie marec 2015 v množstve 5 500 000 ks cigariet v spotrebiteľskom balení cigariet (ďalej len „SBC“) zn. [REDACTED] bez kontrolných známkov, balených po 20 ks cigariet v SBC [REDACTED], ktoré boli prepravované v pozastavení dane a ktorých preprava bola začatá (schválená) 17. marca 2015 na základe elektronického sprievodného administratívneho dokumentu (ďalej len „e-SD“) s ARC kódom [REDACTED], avšak tabakové výrobky neboli dopravené

na miesto určenia a dodané príjemcovi – spoločnosti [REDAKOVANÉ]

[REDAKOVANÉ], a počas prepravy tabakových výrobkov v pozastavení dane nebola zistená nezrovnalosť v zmysle § 26 ods. 1 zákona č. 106/2004 Z. z., a zároveň sťažovateľke vyrubil 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“) rozdiel spotrebnej dane z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie marec 2015 vo výške 500 500 eur. Podstatnou žalobnou námietkou bolo, že k nezrovnalosti pri preprave tabakových výrobkov v pozastavení dane došlo na území Poľskej republiky, pretože prepravovaný tovar bol zaistený Colnou komorou vo Varšave a jeho ďalší osud nie je známy, následkom čoho mali o vzniku daňovej povinnosti, ako aj o osobe dlžníka a výške dane rozhodnúť príslušné poľské orgány.

3. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11 S 40/2019-79 zo 17. septembra 2019 žalobu zamietol podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú. V odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že spornou skutočnosťou medzi účastníkmi konania bolo posúdenie, či pri preprave tabakových výrobkov došlo k nezrovnalosti, ak áno, na daňovom území ktorého členského štátu, alebo či nezrovnalosť nebola zistená a orgány verejnej správy rozhodovali správne o daňovej povinnosti podľa § 26 ods. 6 zákona č. 106/2004 Z. z. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil (body 8 a 12 rozsudku krajského súdu), že preprava tabakových výrobkov, ktoré boli prepravované žalobcom v pozastavení dane na základe e-SD 17. marca 2015, nebola ukončená a zároveň nebola jednoznačne zistená nezrovnalosť pri preprave, či už na území Slovenskej republiky, alebo na území Poľskej republiky. Poľský colný orgán zaistil približne rovnaké množstvo tabakových výrobkov, ale tieto neboli verifikované ako výrobky prepravované žalobcom v pozastavení dane, z čoho vyplýva, že nebolo preukázané, že pri predmetnej preprave došlo k nezrovnalosti na území Poľskej republiky, ako to namietala sťažovateľka. Sťažovateľka zároveň nepredložila žiadny dôkaz o tom, že tabakové výrobky zaistené poľským colným orgánom sú tými tabakovými výrobkami, ktoré prepravovala na základe e-SD s ARC kódom [REDAKOVANÉ]. Keďže v konaní pred orgánmi verejnej správy nebola jednoznačne preukázaná nezrovnalosť pri preprave tabakových výrobkov, správne vo veci aplikovali § 26 ods. 6 zákona č. 106/2004 Z. z.

4. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnila tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP]. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti zotrvala na námietkach vznesených v priebehu administratívneho konania, ako aj v žalobe, týkajúcich sa nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho vyhodnotenia odpovedí od príslušných poľských orgánov majúcich za následok nesprávne právne posúdenie veci.

5. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP ako nedôvodnú. Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, ako aj zo spisu krajského súdu, najvyšší správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že tvrdenia sťažovateľky o nesprávnom právnom posúdení veci orgánmi verejnej správy sa zakladajú na striktnom a z kontextu vytrhnutom zohľadnení veľmi stručných odpovedí poľských colných orgánov a dopytov zo strany správcu dane, no bez zohľadnenia ďalších skutočností, ktoré v priebehu dodatočne vykonaného dokazovania správcom dane vyšli najavo a ktoré krajský súd jasne uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia. Závery krajského súdu zodpovedajú zásadám logického myslenia, pričom sú v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 106/2004 Z. z. Najvyšší

správny súd zároveň zdôraznil, že z konštrukcie § 26 zákona č. 106/2004 Z. z. možno vyvodit', že zákonodarca predpokladal situácie, keď nezrovnalosť pri preprave bude zistená a nebude problém ju preukázať, no zároveň počítal aj s možnosťou, že ku vzniku nezrovnalosti nedôjde, resp. jej preukázanie nebude určité. Podozrenie teda ešte neprezumuje existenciu, práve naopak, pokiaľ nezrovnalosť nie je s určitosťou preukázaná, má sa za to, že k nej nedošlo. Koniec koncov aj sťažovateľka v kasačnej sťažnosti výslovne pracuje s formuláciou (a uvádza to asi bez toho, aby si uvedomila dôsledky svojich konštatovaní), že slovenský colný orgán nadobudol „*podozrenie o nezrovnalosti*“ a z odpovedí poľských colných orgánov sa „*podozrenie potvrdilo*“. Nesprávne sú preto jej tvrdenia, že správca dane pristúpil k aplikácii § 26 ods. 6 zákona č. 106/2004 Z. z. iba z dôvodu, že sa nedozvedel od poľských colných orgánov, akým spôsobom bola spotrebná daň vysporiadaná. V posudzovanom prípade tovar, ktorý bol zaistený Colnou komorou vo Varšave (a na ktorý sťažovateľka neustále poukazuje ako na skutočnosť preukazujúcu vznik nezrovnalosti), sa iba mal javiť ako tovar, ktorý mal byť prepravovaný v pozastavení dane na základe e-SD 17. marca 2015. Išlo však o úplne iný tovar v inom množstve, ako bolo deklarované v e-SD, preto táto skutočnosť nemôže mať vplyv na posudzovanie okolností vzniku daňovej povinnosti sťažovateľky podľa § 26 zákona č. 106/2004 Z. z. Sťažovateľka sa k zisteniam Kriminálneho úradu finančnej správy nevyjadřila, nerozporovala ich ani sa nesnažila dať ich do vzájomného súvisu s namietanou komunikáciou medzi colným orgánmi Slovenskej republiky a Poľskej republiky. Už z aktivity sťažovateľky v administratívnom konaní bolo možné vyvodit', že nedisponuje žiadnym dôkazom spôsobilým zvrátiť určenie spotrebnej dane z tabakových výrobkov, pričom ani v zákonom stanovenej lehote žiaden takýto dôkaz nepredložila. Sťažovateľka sa obmedzila na argumentáciu v podobe vlastných konštrukcií o priebehu spornej prepravy tabakových výrobkov a súvisiacej komunikácie medzi colným orgánmi Slovenskej republiky a Poľskej republiky, čo však nemožno považovať za dostačujúce.

II.

Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. 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“)] opakovane tvrdí, že v jej prípade nemožno aplikovať § 26 ods. 6 zákona č. 106/2004 Z. z., a teda zdaniť sťažovateľku z dôvodu, že pri preprave tabakových výrobkov v pozastavení dane nebola preukázaná nezrovnalosť v Poľskej republike, pretože táto bola zistená a uvedená v komunikácii medzi colným orgánmi Slovenskej republiky a Poľskej republiky, na ktorú poukazuje najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku. Podľa názoru sťažovateľky relevantnou pre správne posúdenie miesta vzniku nezrovnalosti, a teda vzniku daňovej povinnosti, sa javí skutočnosť, že tovar prepravovaný v pozastavení dane bol po odstránení colnej uzávery č. [REDAKOVANÉ] vyložený na dosiaľ neznámom mieste na území Poľskej republiky, s ktorou sa najvyšší správny súd nijako nevysporiadal, a tým si nesplnil zákonnú povinnosť riadne, dostatočne a presvedčivo odôvodniť svoje rozhodnutie.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho správneho súdu č. k. 2 Sžfk 11/2020 z 31. marca 2022 (bod 5), ktorý považuje za nedostatočne a nepresvedčivo odôvodnený, pokiaľ ide o výklad a aplikáciu § 26 ods. 6 zákona č. 106/2004 Z. z. týkajúceho sa nezrovnalostí pri preprave tabakových výrobkov v pozastavení dane vo vzťahu k vzniku daňovej povinnosti (bod 6).

8. Ústavný súd v prvom rade zdôrazňuje, že ako nezávislý súdny orgán ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 311/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného sudu sú predmetom kontroly zo strany ústavného sudu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (IV. ÚS 43/04). O svojvôli (arbitrárnosti) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (III. ÚS 264/05, ZNaU 100/2005).

III.1. K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu

9. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájiteľným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájiteľnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokúvanej veci (m. m. III. ÚS 305/08). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia,

postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03).

10. Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, III. ÚS 502/2015).

11. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porovnaj Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.“ (m. m. I. ÚS 480/2017).

12. Vyrubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Za účel vyrubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. Výsledkom vyrubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Na vyrubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia daňového konania (§ 58 až 66 daňového poriadku). Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní (§ 63 ods. 2 daňového poriadku). Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani (§ 68 ods. 5 daňového poriadku).

13. K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnu úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 47/2007 z 21. novembra 2007).

14. Ústavný súd konštatuje, že zámerom koncepcie zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov bolo zaviesť ustanovenia základnej Smernice Rady č. 92/12/EHS o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebnej dani, čo bolo premietnuté v zavedení mechanizmu fungovania daňových skladov, oprávnených príjemcov a s tým súvisiacim pozastavením dane a zložením zábezpeky na daň, v systéme kontroly pohybu tovaru prostredníctvom kolobehu sprievodného dokumentu, v dôslednom vedení evidencií umožňujúcich kontrolu výroby, dovozu, pohybu a spotreby tabakových výrobkov, s cieľom minimalizácie priestoru pre možné daňové úniky. Uvedená smernica bola neskôr nahradená Smernicou Rady 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS, ktorá (okrem iného) vo svojom čl. 39 ods. 3 zdôrazňuje cieľ zamedziť akýmkoľvek daňovým podvodom, únikom alebo zneužitím dane.

15. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľky (bod 4) proti rozsudku krajského súdu (bod 3) vydaného v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (bod 2). V posudzovanom prípade nebolo sporné, že 17. marca 2015 sťažovateľka uskutočnila predaj tabakových výrobkov, ktoré mali byť dodané odberateľovi v Číne formou prepravy v pozastavení dane prostredníctvom e-SD, ako aj to, že preprava tabakových výrobkov nebola ukončená. Podstatným bolo posúdenie, či pri preprave tabakových výrobkov došlo k nezrovnalosti, ak áno, na daňovom území ktorého členského štátu, alebo či nezrovnalosť nebola zistená a orgány verejnej správy rozhodovali správne o daňovej povinnosti podľa § 26 ods. 6 zákona č. 106/2004 Z. z.

16. Nezrovnalosťou pri preprave tabakových výrobkov v pozastavení dane sa na účely tohto zákona rozumejú také okolnosti, v ktorých dôsledku sa preprava tabakových výrobkov alebo časť prepravy tabakových výrobkov v pozastavení dane neukončila podľa tohto zákona (§ 26 ods. 1 zákona č. 106/2004 Z. z.)

17. Ak tabakové výrobky prepravované v pozastavení dane z daňového územia na územie iného členského štátu neboli dopravené na miesto určenia a počas prepravy tabakových výrobkov v pozastavení dane nebola zistená nezrovnalosť, daňová povinnosť vznikne na daňovom území, a to dňom odoslania tabakových výrobkov v pozastavení dane. Ak odosielateľ (dodávateľ) tabakových výrobkov v lehote do štyroch mesiacov odo dňa odoslania tabakových výrobkov nepredloží colnému úradu dôkaz o ukončení prepravy, podá daňové priznanie a zaplatí daň spôsobom podľa odseku 8; za dôkaz preukazujúci ukončenie prepravy sa na účely tohto zákona považuje správa o prijatí alebo písomná správa o prijatí, alebo elektronická správa o vývoze vyhotovená prostredníctvom elektronického systému, a to spôsobom uvedeným v osobitnom predpise, alebo správa o vývoze v písomnej forme, alebo iný dôkaz preukazujúci ukončenie prepravy tabakových výrobkov v pozastavení dane alebo dôkaz o tom, že nezrovnalosť nevznikla na daňovom území (§ 26 ods. 6 zákona č. 106/2004 Z. z.).

18. Z uvedeného vyplýva, že ak miesto porušenia všeobecne záväzného právneho predpisu upravujúceho zdaňovanie tabakových výrobkov spotrebnou daňou na daňovom území alebo iného protiprávneho konania nie je možné zistiť (ako tomu bolo v posudzovanom prípade), vzniká daňová povinnosť v členskom štáte odoslania a spotrebná daň sa vyberie podľa sadzieb dane platných v čase odoslania tabakových výrobkov. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorého povinnosťou je predložiť colnému úradu dôkaz o ukončení prepravy. Dokazovanie zo strany

príslušného orgánu verejnej správy slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

19. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti nepopiera, že neuniesla dôkazné bremeno spočívajúce v predložení dôkazu o ukončení prepravy tabakových výrobkov colnému úradu. Jej sťažnostná námietka sa týka toho, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu je nedostatočne a nepresvedčivo odôvodnený, pokiaľ ide o výklad a aplikáciu § 26 ods. 6 zákona č. 106/2004 Z. z.

20. Ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (zákona č. 106/2004 Z. z., daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie týkajúcej sa všeobecného systému spotrebných daní, ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho 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. V danom prípade nič nenasvedčuje tomu, že by sťažovateľka v daňovom konaní nemala možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu.

21. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnymi závermi najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu (m. m. II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010, I. ÚS 380/2021).

22. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť v časti týkajúcej sa námietky porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

III.2. K namietanému porušeniu práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu

23. 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 (resp. civilnej) časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru ESLP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (*hard core of public-authority prerogatives*) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Európsky súd pre ľudské práva vo veci Ferrazzini proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“. V tom istom rozhodnutí však ESLP pripomenul,

že dohovor „je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov“.

24. Ústavný súd sa stotožňuje s názorom ESLP, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. V tejto súvislosti je preto potrebné zohľadniť spoločenské pomery, ktoré podmieňovali podobu dohovoru v období jeho vzniku, pričom vývoj judikatúry ESLP postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami (I. ÚS 314/2015).

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

26. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v časti týkajúcej sa námietky porušenia práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 27. septembra 2022

Miloš Maďar
predseda senátu