



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 584/2022-17

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 **CARMEL Auto, s. r. o.**, Na stanicu 22, Žilina, IČO 36 762 059, zastúpenej advokátskou kanceláriou Vojčiek & Partners, s. r. o., Rázusova 13, Košice, v mene ktorej koná konateľ a advokát JUDr. Leo Teodor Vojčiek, proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31 S 64/2018-117 z 22. mája 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline č. k. 31 S 64/2018-209 z 31. marca 2020 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 1 Sžfk 47/2020 z 24. februára 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 23. mája 2022 a doplnenou 2. júna 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 Krajského súdu v Žiline (ďalej len „krajský súd“) č. k. 31 S 64/2018-117 z 22. mája 2019 v spojení s opravným uznesením krajského súdu č. k. 31 S 64/2018-209 z 31. marca 2020 a rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 1 Sžfk 47/2020 z 24. februára 2022. Navrhuje napadnutý rozsudok krajského súdu v spojení s jeho opravným uznesením a napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec vrátiť krajskému 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), ktorá je právnickou osobou založenou na účel úpravy a ekologického zhodnotenia motorových vozidiel vyrobených obchodnou spoločnosťou [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], ktoré sú nové, čiastočne poškodené a technicky nevyhovujúce platným výrobným normám, takým spôsobom, aby

boli využité na predaj náhradných dielov a súčiastok na zahraničný trh (do Ruskej federácie), sa správnu žalobou v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 100925473/2018 z 10. mája 2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 56812/2018 z 26. januára 2018, ktorým sťažovateľke (daňovému subjektu) vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 v sume 858 393,79 eur. Správca dane v rámci vykonanej daňovej kontroly preskúmaním účtovných prípadov, ako aj všetkých dokladov, ktoré sú potrebné na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti, zistil, že sťažovateľka v kontrolovanom zdaňovacom období nevykonala účtovnú závierku podľa medzinárodných účtovných štandardov (čo potvrdil aj zástupca sťažovateľky vo vyjadrení z 28. júla 2015), pričom náklad v sume 4 162 011,90 eur zaúčtovaný na ľarchu účtu 518.014 – ostatné služby za služby na základe zmluvy o poskytovaní manažérskeho poradenstva uzatvorenej medzi spoločnosťou [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] (poskytovateľ) a sťažovateľkou z 30. decembra 2011 a jej dodatku č. 1 z 5. marca 2012, ako aj faktúry z 1. septembra 2013 vystavenej spoločnosťou [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] bol do základu dane zahrnutý ako výdavok, ktorého vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané, čím daňový subjekt porušil § 17 ods. 1 v nadväznosti na § 2 písm. i) a písm. j) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), v dôsledku čoho sa mu v zmysle § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov zvýšil základ dane o sumu 4 162 011,90 eur. Podstata žalobných námietok spočívala v tvrdení sťažovateľky o porušení viacerých ustanovení daňového poriadku upravujúcich postup správcu dane pri daňovej kontrole, a to nielen pokiaľ ide o práva daňového subjektu pri daňovej kontrole, ale aj samotný priebeh a ukončenie daňovej kontroly vrátane vyhotovenia protokolu obsahujúceho výsledok daňovej kontroly a vyhodnotenia dôkazov (§ 45 až § 47 daňového poriadku), čo v konečnom dôsledku malo viesť k vydaniu nezákonného a arbitrárneho rozhodnutia správcu dane.

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom v spojení s jeho opravným uznesením žalobu sťažovateľky zamietol ako nedôvodnú [§ 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)] s tým, že rozhodnutia správcu dane a finančného riaditeľstva považuje za vecne správne a v súlade so zákonom. Krajský súd s poukazom na to, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, vyhodnotil žalobné námietky sťažovateľky ako všeobecné, nezrozumiteľné, resp. nedôvodné (body 19 až 35 napadnutého rozsudku krajského súdu).

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 presvedčená o tom, že uniesla dôkazné bremeno v daňovom konaní, v kasačnej sťažnosti zotrvala na námietkach vznesených v priebehu administratívneho konania, ako aj v žalobe, týkajúcich sa nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho vyhodnotenia dôkazov majúcich za následok nesprávne právne posúdenie veci.

5. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú (§ 461 SSP). Vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, ako aj zo spisu krajského súdu, najvyšší správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že kasačná sťažnosť sťažovateľky neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Najvyšší správny súd poukázal na to, že z judikatúry kasačného súdu vo vzťahu k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane. Nie je úlohou finančných orgánov preukazovať, že údaje deklarované na daňových dokladoch sú v rozpore so skutočnosťou, ale sú povinné preukázať, že o tvrdeniach daňového subjektu existujú natoľko závažné pochybnosti, ktoré ich činia nedôveryhodnými, nesprávnymi alebo neúplnými. Preto nie každá pochybnosť na strane finančných orgánov bude disponovať požadovanou intenzitou na to, aby dôkazné bremeno opätovne prešlo na stranu daňového subjektu. Pokiaľ však finančné orgány unesú dôkazné bremeno v tomto smere, bude na daňovom subjekte, aby aj napriek vytykáaným pochybnostiam ustál a podporil svoje pôvodné tvrdenia, alebo aby ich pod ťarchou týchto pochybností korigoval.

6. V tejto súvislosti najvyšší súd správny súd poukázal aj na uznesenie ústavného súdu č. k. I. ÚS 377/2019-53 zo 14. novembra 2018, v ktorom konštatoval, 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 pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

7. 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 vznáša námietky proti postupu správcu dane v daňovom konaní týkajúce sa priebehu a ukončenia daňovej kontroly vrátane vyhotovenia protokolu obsahujúceho výsledok daňovej kontroly a vyhodnotenia dôkazov, ktorý považuje za neodborný a arbitrárny, pričom tvrdí, že nesprávna aplikácia jednoduchého práva

krajským súdom a najvyšším správny súdom je v rozpore s kogentnými ustanoveniami tak hmotného, ako aj procesného práva, čo má za následok porušenie základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Napadnutý rozsudok krajského súdu v spojení s jeho opravným uznesením a napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu sťažovateľka považuje za nepresvedčivé, arbitrárne a zjavne neodôvodnené, pretože podľa jej názoru neobsahujú odpovede na všetky jej argumenty, ktoré vznesla v konaniach pred nimi, resp. sú spôsobilé preukázať, že uniesla dôkazné bremeno v daňovom konaní.

### III.

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom krajského súdu č. k. 31 S 64/2018-117 z 22. mája 2019 v spojení s jeho opravným uznesením č. k. 31 S 64/2018-209 z 31. marca 2020 (bod 3) a rozsudkom najvyššieho správneho súdu č. k. 1 Sžfk 47/2020 z 24. februára 2022 (bod 5), ktoré sťažovateľka považuje za nepresvedčivé, arbitrárne a zjavne neodôvodnené, a to najmä vo vzťahu k otázke prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní, keďže po ukončení daňovej kontroly správca dane sťažovateľke vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 v sume 858 393,79 eur (body 2 a 7).

9. 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 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 neudržateľné (IV. US 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 odchýlil 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 krajského súdu v spojení s jeho opravným uznesením**

10. 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 (čl. 127 ods. 1 ústavy). Právoplatné rozhodnutie krajského súdu možno napadnúť kasačnou sťažnosťou, o ktorej rozhoduje senát najvyššieho správneho súdu (§ 438 ods. 1 a 2 Správneho súdneho poriadku). Keďže právomoc najvyššieho správneho súdu predchádzala právomoci ústavného súdu poskytnúť ochranu právam sťažovateľky, ústavný súd ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. a) zákona o ústavnom súde z dôvodu nedostatku právomoci na jej prerokovanie.

#### **III.2. K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu**

11. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhajiteľným 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. Obhájtiteľnosť 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 ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu ustanoveniu 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).

12. 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).

13. Vo všeobecnosti možno uviesť, že právnické osoby sú povinné pri plnení si daňovej povinnosti v oblasti dane z príjmov postupovať podľa zákona o dani z príjmov. Pri zisťovaní základu dane u právnickej osoby sa postupuje podľa § 17 až § 29 zákona o dani z príjmov. Základom dane z príjmov právnickej osoby je úhrn príjmov, ktoré sú predmetom dane, dosiahnutý daňovníkom za príslušné zdaňovacie obdobie, znížený o úhrn daňovo uznaných výdavkov. Konkrétny spôsob výpočtu základu dane závisí od spôsobu vedenia účtovníctva. Pri vyčíslení základu dane sa vychádza z účtovníctva a hospodárskeho výsledku, ktorý je vyčíslený na základe príslušných smerníc k účtovej osnove, ktorý je ďalej upravovaný podľa jednotlivých ustanovení zákona o dani z príjmov.

14. „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 vykonávajúcim 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.“ (I. ÚS 480/2017).

15. Vyubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Na účel vyrubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. K vyrubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl. daňového poriadku) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl. daňového poriadku). 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).

16. K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou 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).

17. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorého povinnosťou v priebehu daňovej kontroly je predkladať správcovi dane (jeho zamestnancovi) dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ako aj iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, resp. poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať.

18. Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, kedy preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

19. Dokazovanie zo strany príslušného orgánu verejnej správy zásadne slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (m. m. III. ÚS 78/2011).

20. Takto potom, vychádzajúc z už uvedeného, ako aj z obsahu spisového materiálu, podľa názoru ústavného súdu k neprimeranému preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt v danom prípade nedošlo.

21. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti v odôvodnení napadnutého rozsudku správne poukázal i na uznesenie ústavného súdu č. k. I. ÚS 377/2019-53 zo 14. novembra 2018 (bod 6), v ktorom sa zaoberal otázkou splnenia dôkaznej povinnosti daňového subjektu v daňovom konaní. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že v okolnostiach tohto prípadu išlo o daň z pridanej hodnoty, a nie o daň z príjmov právnických osôb, ako je tomu v prípade sťažovateľky.

22. Pre porovnanie možno poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, v ktorom uviedol, že „... *daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví*

*(srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“*

23. Zároveň netreba opomíňať, že jedným z cieľov Európskej únie v ekonomickej oblasti je zabrániť narúšaniu základov dane a presunu ziskov mimo vnútorného trhu, preto bola prijatá Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu, obsahujúca (okrem iného) viacero opatrení proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktorú boli členské štáty (vrátane Slovenskej republiky) povinné do 31. decembra 2018 prijať a uverejniť zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou.

24. Daňový subjekt sa teda nemôže dovolávať splnenia svojej dôkaznej povinnosti v daňovom konaní, ak po tom, ako správca dane preskúmaním konkrétneho účtovného prípadu a relevantných účtovných dokladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dokladov (dôkazov) predložených daňovým subjektom, avšak daňový subjekt následne uvedené spochybnenie správcu dane nedokázal vyvrátiť ďalšími dôkazmi. Zachytenie účtovného prípadu v rámci účtovníctva je zabezpečené cez účtovný zápis, čo je konkrétna výrazová forma vecnej podstaty a obsahu každého účtovného prípadu. Pre každú účtovnú jednotku platí povinnosť, že všetky účtovné prípady musia byť doložené účtovnými dokladmi a samotné účtovanie týchto prípadov v účtovných knihách sa môže vykonať len na základe dokladov. Uplatňuje sa tu tak zásada dokladovosti, keďže cieľom účtovného dokladu je dokumentovať každý jeden prípad.

25. Vzhľadom na námietky sťažovateľky vznesené v ústavnej sťažnosti 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 o dani z príjmov, daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku), 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 správneho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu.

26. Z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu (ako aj z rozsudku krajského súdu v spojení s jeho opravným uznesením) taktiež vyplýva, že sťažovateľke bol v daňovom konaní poskytnutý dostatočný procesný priestor, aby preukázala svoje tvrdenie, že skutkový stav zistený správcou dane nevytvára dostatočné právne východiská pre jeho rozhodnutie (bod 2), čo však neurobila. Úkony správcu dane je potrebné vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší správny súd s poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel

k záveru, že sťažovateľka v daňovom konaní neunesla dôkazné bremeno, nemožno konštatovať, že svoje rozhodnutie odôvodnil nedostatočne a nepresvedčivo.

27. 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).

28. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

### **III.3. K namietanému porušeniu práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom krajského súdu v spojení s jeho opravným uznesením a napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu**

29. 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*“.

30. 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).

31. 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

sťažovateľ a *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 ESĽP 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).

32. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

33. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

**V Košiciach 27. októbra 2022**

**Miloš Maďar**  
**predseda senátu**