



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 614/2022-11

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ladislava Duditša a sudcov Libora Duľu a Ivana Fiačana (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **Študentský servis, spol. s r. o., Košice**, Roosveltova 794/6, Košice, IČO 31 730 663, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Gelnická 33, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sfk/38/2021 z 30. júna 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 2. novembra 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) č. k. 5Sfk/38/2021 z 30. júna 2022. Sťažovateľka žiada, aby ústavný súd zrušil namietaný rozsudok najvyššieho správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

2. Z obsahu sťažnosti a namietaného rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplýva, že Daňový úrad Prešov vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 a po vyhotovení protokolu bol sťažovateľke vyrubený rozdiel na dani vo výške 7 056,17 eur. Sťažovateľka podala proti rozhodnutiu správcu dane stručné odvolanie, smerujúce súčasne proti viacerým rozhodnutiam o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty za obdobie január až december 2014. Predmetné odvolanie obsahovalo len všeobecne formulované nedostatky v postupe a rozhodovaní správcu dane, bez ďalších úvah, bez označenia dôkazov preukazujúcich odôvodnenie odvolania a navrhovaných zmien alebo zrušenia namietaných rozhodnutí. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podané odvolanie zamietlo.

3. Sťažovateľka podala proti rozhodnutiam správnych orgánov na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) správnu žalobu založenú na argumentácii, že stručné odvolanie sťažovateľky neobsahovalo zákonom predpísané náležitosti podľa § 72 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, pretože v ňom absentovali dôkazy preukazujúce dôvodnosť podaného odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenie namietaných rozhodnutí, a teda správca dane bol povinný sťažovateľku vyzvať na odstránenie nedostatkov odvolania podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 daňového poriadku. Krajský súd správnu žalobu sťažovateľky rozsudkom č. k. 5S/53/2017 zo 7. februára 2019 zamietol. Rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 4Sžfk/43/2019 z 2. júla 2020 bol rozsudok krajského súdu zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

4. Krajský súd v poradí druhým rozsudkom č. k. 1S/86/2020 z 26. augusta 2021 správnu žalobu opäť zamietol. Krajský súd vychádzal z úvahy, že argumentačný rozsah podaného odvolania je plne v rukách odvolateľa. Z odvolania podaného sťažovateľkou je zrejmé, že sa v podstate (i keď nie explicitne) domáha zrušenia rozhodnutia správcu dane. Sťažovateľka v odvolaní vznášala aj popri právnych námietkach nepotrebných podporu dôkazmi i skutkové námietky, keď však tieto nepodoprela dôkazmi, tak oslabilu svoju pozíciu, neaktivovala však povinnosť správcu dane vyzývať ju na odstránenie nedostatkov podaného odvolania.

5. Sťažovateľka podala proti rozsudku krajského súdu č. k. 1S/86/2020 z 26. augusta 2021 kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd namietaným rozsudkom č. k. 5Sfk/38/2021 z 30. júna 2022 tak, že kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol. Rozsudok najvyššieho správneho súdu bol sťažovateľke doručený 2. septembra 2022.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka uvádza, že najvyšší správny súd v namietanom rozsudku obdobne ako krajský súd v plnom rozsahu prevzal argumentáciu vyplývajúcu z rozsudkov najvyššieho súdu č. k. 1Sžfk/6/2019 z 25. februára 2020 a č. k. 8Sžfk/55/2019 z 28. mája 2020. Kasačné sťažnosti, z ktorých vychádzal najvyšší súd v označených rozsudkoch, však boli v niektorých kľúčových argumentoch odlišné od sťažnostných bodov uvedených v kasačnej sťažnosti v predmetnej veci. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti v predmetnej veci uviedla, že právne závery vyplývajúce z rozsudku kasačného súdu nie sú správne. Podľa jej názoru stručné odvolanie sťažovateľky neobsahovalo zákonom predpísané náležitosti podľa § 72 ods. 4 daňového poriadku, pokiaľ ide o dôkazy preukazujúce dôvodnosť podaného odvolania a odvolací návrh, a teda správca dane bol povinný sťažovateľku vyzvať na odstránenie nedostatkov odvolania podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 daňového poriadku.

7. Sťažovateľka ďalej poukazuje na to, že v kasačnej sťažnosti na podporu svojho stanoviska uviedla právny názor JUDr. Kubincovej (Daňový poriadok, komentár, 1. vydanie, Bratislava C. H. Beck 2015, str. 419) a kasačný súd mal podľa sťažovateľky v rozsudku presvedčivo uviesť, prečo tento právny názor nie je správny. Poukazuje na uznesenie ústavného súdu č. k. I. ÚS 3/98, na ústavný princíp podľa čl. 2 ods. 2 ústavy a uvádza, že z ústavy a ani z daňového poriadku nevyplýva, že neoznačenie dôkazov preukazujúcich dôvody odvolania v rozpore s ustanovením

§ 72 ods. 2 daňového poriadku, resp. oslabenie dôkaznej pozície žalobcu, predstavuje výnimku z postupu podľa čl. 2 ods. 2 ústavy a zbavuje správcu dane povinností postupovať podľa ustanovenia § 72 ods. 5 daňového poriadku. Sťažovateľka tiež namieta, že najvyšší správny súd sa nevyjadril k jej tvrdeniu o obchádzaní jej práv a ústavne zaručených zásad spravodlivého procesu podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a ústavného súdu, predovšetkým pokiaľ ide o právo účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí.

8. Skutkové a právne závery najvyššieho správneho súdu uvedené v rozsudku č. k. 5Sfk/38/2021 z 30. júna 2022 sú podľa sťažovateľky z ústavného hľadiska neutržateľné a majú za následok porušenie jej základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 ústavy, práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a práva na účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom podľa čl. 13 dohovoru.

### III.

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

9. Podstatou ústavnej sťažnosti sťažovateľky je námietka o porušení základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru rozsudkom najvyššieho správneho súdu č. k. 5Sfk/38/2021 z 30. júna 2022, ktorý sťažovateľka považuje za zjavne neodôvodnený a arbitrárny, pokiaľ ide o výklad § 72 ods. 4 písm. d) a § 72 ods. 5 daňového poriadku najvyšším správnym súdom, a sťažovateľka súčasne tvrdí, že najvyšší správny súd nedal odpoveď na všetky jej podstatné argumenty.

10. Ústavný súd sa podobnou sťažnosťou sťažovateľky zaoberal v uznesení č. k. I. ÚS 118/2021 z 23. marca 2021, ktorým rozhodol o namietanom porušení základných práv sťažovateľky rozsudkami najvyššieho súdu č. k. 1Sžfk/6/2019 z 25. februára 2020 a č. k. 8Sžfk/55/2019 z 28. mája 2020. Označeným uznesením ústavný súd sťažnosť sťažovateľky odmietol, pričom závery označeného uznesenia ústavného súdu sú aplikovateľné aj v rozhodovaní o ústavnej sťažnosti sťažovateľky, ktorá je predmetom tohto konania.

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

11. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájitelným 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 právomocí súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájitelnosť 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 súde založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokúvanej veci (m. m. III. ÚS 305/08).

12. 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 (I. ÚS 480/2017).

13. Vyrubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Za 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).

14. 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).

15. Ústavný súd už v uznesení č. k. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011 konštatoval, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu – žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených

a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“.

16. Ústavný súd konštatuje, že najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu vydanému v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy, pričom sťažovateľka v kasačnej sťažnosti uplatnila dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku, teda nesprávne právne posúdenie veci. Sťažovateľka odôvodnila kasačnú sťažnosť tým, že jej odvolanie oproti rozhodnutiu správneho orgánu nemalo predpísané náležitosti, a teda nebolo spôsobilé na prerokovanie žalovaným. Malo byť postupované podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 daňového poriadku a nedostatky jej podaného odvolania mal správca dane odstraňovať v spolupráci so sťažovateľkou, keďže tvrdila, že si uplatňovala aj skutkové námietky, ku ktorým neoznačila žiadne dôkazy. Naopak, žalovaný správny orgán uviedol, že sťažovateľka v podanom odvolaní uplatňovala iba právne námietky, nie skutkové, teda povinnosť vyzývať ju na odstraňovanie nedostatkov podaného odvolania tu na strane žalovaného nebola. Obsah odvolacieho návrhu bol podľa žalovaného správneho orgánu zrejмый z podstaty argumentácie v podanom odvolaní a správny orgán pripomenul aj svoju povinnosť podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku prihliadať aj na námietky neuplatnené v odvolaní podanom daňovým subjektom.

17. Najvyšší správny súd v podstatnom poukázal už len na odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu č. k. ISŽfk/6/2019 z 25. februára 2020, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uviedol v súlade s postupom podľa § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, keďže išlo o konanie v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom. Zo záverov namietaného rozsudku vyplýva, že podľa najvyššieho správneho súdu s ohľadom na rozsah a všeobecnosť namietaných skutočností nie je možné jednoznačne konštatovať, že by sťažovateľka v postavení odvolateľa nesúhlasila len s právnym posúdením veci, teda že by namietala len rozpor s právnymi predpismi. Z obsahu odvolania vyplýva, že nesúhlasila aj so skutkovými zisteniami správcu dane, avšak bez toho, aby uviedla v odvolaní svoje konkrétne výhrady. To však neznamená, že by bolo odvolanie pre neúplnosť nespôsobilé na prejednanie. Najvyšší správny súd uviedol, že predpísaná obsahová náležitosť odvolania smerujúca k označeniu dôkazov preukazujúcich jeho odôvodnenosť podľa § 72 ods. 4 písm. d) daňového poriadku je síce formulovaná ako povinnosť („odvolanie musí obsahovať...“), jej nesplnenie však nemá bez ďalšieho za následok nespôsobilosť odvolania na vecné prerokovanie odvolacím orgánom, pokiaľ je z odvolania zrejмый, čoho sa odvolateľ domáha. Neoznačenie dôkazov preukazujúcich dôvody odvolania či nepredloženie listinných dôkazov len oslabuje dôkaznú pozíciu odvolateľa a môže viesť k prípadnému nepreukázaniu jeho tvrdení o skutkových okolnostiach, nezakladá však nutne povinnosť správcu dane vyzývať odvolateľa na odstránenie nedostatkov podania postupom podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku, ak je odvolanie inak spôsobilé na prerokovanie. Najvyšší správny súd v namietanom rozsudku tiež uviedol, že akceptácia argumentácie sťažovateľky by v praktickej rovine dovoľovala odvolateľom podávať v podstate bez odôvodnenia odvolania v daňovom konaní, vyčkávať na príslušnú výzvu zo strany správcu dane, a tým v konečnom dôsledku predlžovať lehotu na podanie odvolania.

18. 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 (daňového poriadku, Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, 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 nerefletovali ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky.

19. 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.

20. Pokiaľ ide o ďalšie námietky sťažovateľky, ústavný súd konštatuje, že v kontexte ústavne súladného vysporiadania sa najvyššieho správneho súdu s podstatným argumentom sťažovateľky tieto nie sú spôsobilé spochybníť ústavnú udržateľnosť záverov najvyššieho správneho súdu. Ako ústavný súd už konštatoval, všeobecný súd 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).

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

22. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky v časti týkajúcej sa namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 2 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 práv sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho 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 EŠLP 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 EŠLP 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 čl. 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 EŠLP, 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 EŠLP 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 sťažovateľa *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 EŠLP 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. Čo sa týka čl. 13 dohovoru, jeho uplatňovanie musí nadväzovať na aspoň obhájitelné tvrdenie (*arguable claim*) o porušení iného práva chráneného dohovorom (napr. rozhodnutie vo veci *Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu* z 25. 3. 1983). Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv zaručených dohovorom (*Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu*, rozsudok z 27. 4. 1988, séria A, č. 131, rovnako nálezy ústavného súdu č. k. III. ÚS 24/2010, IV. ÚS 325/2011 a č. k. I. ÚS 538/2013). Citovaná judikatúra EŠLP potvrdzuje zrejmu súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru s ostatnými právami, ktoré dohovor zaručuje, a keďže ústavný súd zistil, že v danom prípade k porušeniu práva sťažovateľky zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru najvyšším správnym súdom nedošlo, nemohol dospieť ani k záveru, že by najvyšší správny súd porušil právo sťažovateľky zaručené čl. 13 dohovoru. Sťažovateľka kasačnú sťažnosť ako právny prostriedok, ktorý jej priznával zákon (Správny súdny poriadok) na ochranu jej základných práv a slobôd, vyčerjala a najvyšší súd o nej rozhodol.

27. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky v časti týkajúcej sa namietaného porušenia práv podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru napadnutým rozsudkom

najvyššieho správneho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

28. Z dôvodu odmietnutia sťažnosti ako celku sa už ďalšími procesnými návrhmi sťažovateľky uvedenými v ústavnej sťažnosti nezaoberal.

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

**V Košiciach 29. novembra 2022**

**Ladislav Duditš**  
**predseda senátu**