



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 615/2024-15

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára (sudca spravodajca) a sudcov Petra Straku a Luboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **PIERO Slovakia spol. s.r.o.**, Matúškovo 916, IČO 44 730 781, zastúpenej JUDr. Ing. Miroslavom Čipákom, advokátom, Vazovova 9/b, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/9/2022 z 31. januára 2024 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 3. júna 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 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 sp. zn. 4Sfk/9/2022 z 31. januára 2024 (ďalej len „napadnutý kasačný rozsudok“). Navrhuje napadnutý kasačný rozsudok zrušiť a vrátiť vec najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie. Domáha sa i náhrady trov právneho zastúpenia.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľka sa správnu žalobou zo 7. mája 2020 domáhala zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako žalovaného (ďalej len „žalovaný“) č. 100237729/2020 z 22. januára 2020, ktorým žalovaný ako druhostupňový správny orgán potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočky Galanta č. 101865879/2019 z 5. augusta 2019, ktorým bol sťažovateľke určený rozdiel dane 39 075,60 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015.

3. Krajský súd v Trnave správnu žalobu sťažovateľky zamietol rozsudkom č. k. 14S/34/2020-113 z 9. septembra 2021 ako neodôvodnenú.

4. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku ako neodôvodnenú, keďže sa stotožnil so závermi krajského súdu a námietky sťažovateľky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia.

II.

Argumentácia sťažovateľky

5. Sťažovateľka namieta, že najvyšší správny súd jej v napadnutom rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky a na niektoré podstatné námietky sťažovateľky nereagoval vôbec. Najvyšší správny súd vychádzal z nesprávne zisteného skutkového stavu, pretože už správca dane v daňovom konaní nesprávne viedol dokazovanie a nesprávne hodnotil dôkazy, a to tak každý jednotlivu, ako aj v ich vzájomnej súvislosti.

6. Namietané porušenie práva na súdnu ochranu ďalej sťažovateľka vidí v tom, že najvyšší správny súd sa bez riadneho odôvodnenia odklonil od ustálenej súdnej praxe slovenských všeobecných súdov, ústavného súdu, ako aj Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“).

7. Napokon sťažovateľka namieta, že najvyšší správny súd nesprávne posúdil procesnoprávnu otázku rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľkou, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na posúdenie uplatnených daňových výdavkov. Správca dane sťažovateľke pričítal existenciu dôkaznej núdze, ktorá však nespádala pod jej dôkazné bremeno.

8. Konkrétne sťažovateľka zastáva názor, že preukázala vynaloženie daňových výdavkov tým, že predložila všetky relevantné listiny a doklady, čím vyčerpala vlastné dôkazné bremeno. K správcou dane uvádzaným sporným okolnostiam týkajúcim sa nekontaktnosti dodávateľov a nedodržania náležitej starostlivosti sťažovateľka s odkazom na rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 627/2022 uvádza, že ako daňový subjekt nemôže zodpovedať za konanie svojich dodávateľov, pričom v čase realizácie zdaniteľných obchodov boli všetci dodávatelia kontaktní. Počínala si v dobrej viere a obvyklým spôsobom, dodávateľov si dostatočne preverila tak, aby v tomto smere mohli byť splnené zákonné podmienky na uplatnenie daňových výdavkov. Nemôže jej byť dávané na ťarchu, že tretie subjekty, ktoré s ňou nie sú inak ako obchodne prepojené, si nebudú plniť svoje účtovno-daňové evidenčné povinnosti, v dôsledku ktorých bude správca dane podozrievať práve ju z podvodného konania. S poukazom na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 a nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 a judikatúru Súdneho dvora sťažovateľka uzavrela, že ak by sa v konaní aj preukázala nevierohodnosť tretích subjektov, nespôsobilo by to nevierohodnosť formálne bezchybných dokladov, ktoré predložila.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

9. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti, ktorý je podľa názoru sťažovateľky nedostatočne odôvodnený a arbitrárny, pričom predstavuje tiež odklon o stabilizovanej judikatúry vyšších súdnych autorít. Sťažovateľka

tiež namieta nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v daňovom procese.

10. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia podústavného práva sú primárne zverené správcovi dane. Ústavný súd opakovane zvyrazňuje svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie veci všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojvôli) 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 (m. m. I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

11. Úlohou ústavného súdu bolo v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti posúdiť, či sa najvyšší správny súd náležite vysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľky a či konanie pred ním nebolo poznačené takou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu.

12. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu, ktorý konal a rozhodoval ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali.

13. Kasačný súd poukázal na judikatúru vzťahujúcu sa na daň z príjmov aplikovateľnú na predmetnú vec: „*Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn. že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku, len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 – 5. § 20, § 21 zákona č. 595/2003 Z. z. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 45/2015 z 26. januára 2017).“*

14. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplýva, že predmetom konania vedeného kasačným súdom bolo posúdenie, či správny súd, žalovaný a správca dane správne posúdili otázku preukázateľnosti vynaloženia daňových výdavkov sťažovateľky.

15. Najvyšší správny súd uviedol, že v posudzovanom prípade došlo k vzniku pochybností v súvislosti s výdavkami za kancelársky papier od dodávateľa MARMANDE s. r. o. Správca dane dospel k záveru, že ide o výdavky, ktoré nespĺňajú podmienku preukázateľnosti. Spochybnil dodanie tovaru MARMANDE s. r. o. Došlo teda k spochybneniu jednej zo základných podmienok,

ktorej preukazovanie je na pleciach daňového subjektu. Správne orgány podľa kasačného súdu nepožadovali od sťažovateľky kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie vzniku daňových výdavkov pri plneniach od priamych dodávateľov sťažovateľky, čo je jej zákonnou povinnosťou, a preto na ňu neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno. K absencii podmienky preukázateľnosti výdavkov správne orgány dospeli i vo vzťahu k výdavkom – príprava tovaru od dodávateľa TRADE CENTRUM s. r. o.

16. Kasačný súd konštatoval, že sťažovateľka pochybnosti správcu dane týkajúce sa tovarov a služieb od dvoch sporných dodávateľov (špecifikované v bodoch 30 a 31 kasačného rozsudku) nevyvrátila, teda si nesplnila svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení podmienok na uznanie výdavkov sťažovateľky.

17. Kasačný súd poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je, samozrejme, viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľkou v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie tovaru a služieb uvedených na predmetných faktúrach a sťažovateľka svoje tvrdenia dostatočne nepreukázala.

18. V súvislosti s námietkou sťažovateľky týkajúcou rozsahu dôkazného bremena, kasačný súd poukázal na 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 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.

19. Vo vzťahu k námietke odklonu napadnutého rozsudku od judikatúry vyšších súdnych autorít ústavný súd konštatuje, že judikatúra správnych súdov sa jasne ustálila v tom, že zo strany daňového subjektu nepostačuje predložiť iba formálne doklady (napríklad faktúry, dodacie listy a podobne), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o samotnej reálnosti obchodnej transakcie a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (podobne napr. III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 341/2023).

20. V obdobných prípadoch ústavný súd považoval za ústavne konformný záver, že v prípade správcov dane preukázaných pochybností o samotnom vzniku daňového výdavku prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (napr. II. ÚS 705/2017,

IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (napr. IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

21. Námiетка sťažovateľky, že nie je zodpovedná za nekontaktnosť dodávateľov a neplnenie ich účtovno-daňových evidenčných povinností, sama osebe nemôže obstať. Z napadnutého rozsudku, ako aj z rozsudku krajského súdu je totiž zrejmé, že tak daňové orgány, ako aj všeobecné súdy pri závere o nesplnení podmienky preukázateľnosti daňových výdavkov prihliadli na všetky relevantné skutočnosti a dôkazy v ich vzájomných súvislostiach a nehodnotili nekontaktnosť a hodnovernosť dodávateľov izolovane. Všetky ďalšie okolnosti, dôkazy a kontrolné zistenia však neboli takého charakteru, aby bolo možné dospieť k záveru o preukázateľnosti sporných daňových výdavkov.

22. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že 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.

23. Sťažovateľka, ktorá je v konaní pred ústavným súdom kvalifikovane právne zastúpená, stavia ústavný súd práve do pozície súdu vyššej (ďalšej) inštancie, ktorý by mal nanovo prehodnocovať skutkový stav a z neho vyplývajúce právne závery. Takýto postup však s odkazom na už citovanú judikatúru nie je v konaní podľa čl. 127 ústavy možný.

24. Ústavný súd konštatuje, že z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplývajú konkrétne skutkové a logické právne závery, ktoré ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný nahrádzať. Podľa názoru ústavného súdu nevykazuje napadnutý rozsudok prvky arbitrárnosti, je zrozumiteľný a akceptovateľne odôvodnený. V zmysle svojej judikatúry ústavný súd považuje za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchýlne od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06), čo však nie je tento prípad.

25. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a s právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

26. Pre posúdenie zachovania základného práva na súdnu ochranu je relevantné, že pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sa kasačný súd zrozumiteľne a ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadal s argumentáciou sťažovateľky a objasnil závery, ktoré ho viedli k jej zamietnutiu. Argumentáciu najvyššieho správneho súdu ústavný súd považuje v okolnostiach posudzovanej veci za dostatočnú a zrozumiteľnú, založenú na právnych záveroch, ktoré majú oporu v zákone, resp. nepopierajú podstatu, zmysel a účel aplikovaných ustanovení relevantných právnych predpisov, v súvislosti s rozhodovaním o kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľka napadla rozhodnutie

krajského súdu o jej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu dane na dani z príjmov právnickej osoby.

27. Ústavný súd po preskúmaní odôvodnenia napadnutého kasačného rozsudku najvyššieho správneho súdu ako celku dospel k presvedčeniu, že mu nemožno pripísať charakter excesu, ktorý by v sebe zahŕňal črty svojvôle a je preto potrebné ho považovať za výraz autonómneho súdneho rozhodovania, do ktorého ústavný súd nemá dôvod v tomto prípade zasahovať.

28. Z uvedeného vyplýva, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a základnými právami podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, ktorých porušenie sťažovateľka namieta, neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by ústavný súd po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o jeho porušení. Ústavný súd preto pri predbežnom prerokovaní odmietol ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) 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“) ako zjavne neopodstatnenú.

29. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

30. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti. Tým nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie trestného charakteru a konštatovať aplikabilitu čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd preto dospel k záveru, že vo veci sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru. Vzhľadom na uvedené odmietol ústavnú sťažnosť sťažovateľky aj vo zvyšnej časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

31. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 26. novembra 2024

Peter Molnár
predseda senátu