



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 379/2024-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **RENT-KNM, s.r.o.**, Dubská cesta 21/2720, Kysucké Nové Mesto, zastúpeného advokátom JUDr. Marcelom Šmehýlom, Daniela Dlabača 2/978, Žilina, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/45/2020 z 27. októbra 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.

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 7. februára 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva na účinný prostriedok nápravy zaručeného čl. 13 dohovoru rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť na ďalšie konanie a priznať mu náhradu trov konania.

II.

Skutkové východiská

2. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) zamietol v poradí druhým rozsudkom zo 7. apríla 2020 sťažovateľovu všeobecnú správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) z 23. októbra 2017 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) z 11. augusta 2017, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 v sume 108 920,75 eur. Správca dane po vykonanej daňovej kontrole neuznal výdavky uplatnené na základe faktúr vystavených

na pravidelnej mesačnej báze obchodnou spoločnosťou ROMSTAV s.r.o. za subdodávateľsky realizované pomocné stavebné práce v celkovej sume 492 255,22 eur.

3. Podľa názoru krajského súdu v daňovom konaní sťažovateľ nepreukázal zákonné podmienky vecnosti a preukázateľnosti daňových výdavkov. Nepredložil relevantné podklady k fakturácii a vystaveniu dodávateľských faktúr. Vzhľadom na charakter fakturovaných prác (stavebné práce) by bol reálnym dôkazom stavebný denník, v ktorom by boli zaznamenané skutočne vykonané a prevedené stavebné práce v podrobnej špecifikácii. Pokiaľ sťažovateľ nemal stavebný denník k dispozícii, neuniesol v konaní dôkazné bremeno. Výpovede svedkov aj samotného sťažovateľa sa rôznili a sťažovateľ predložil k dodávateľským faktúram vystaveným spoločnosťou ROMSTAV s.r.o. za stavebné a pomocné práce objednávky a súpisy prác zahŕňajúce širokú škálu rôznych iných prác. Správca dane vyhovel všetkým relevantným požiadavkám vzneseným sťažovateľom (vypočul ním navrhnutých svedkov), vyhovel aj jeho žiadosti o predĺženie lehoty na predloženie dôkazov, podanie vyjadrenia a pod. Požiadavky na opakované vypočutia už vypočutých svedkov, resp. vypočúvanie stále ďalších svedkov – pracovníkov ROMSTAV s.r.o., však už daňové orgány správne vyhodnotili ako účelové.

4. V kasačnej sťažnosti podanej proti rozsudku krajského súdu sťažovateľ namietal, že vypočutí svedkovia jednotne potvrdili výkon práce v Kysuckom Novom Meste, a to pre spoločnosť „RENT“. Preto je nepreskúmateľným záver o tom, že výpovede jednotlivých svedkov sa rozchádzajú. Svedok [REDAKOVANÉ], spoločník a konateľ sťažovateľa, potvrdil vykonávanie fakturovaných prác. Aj riadiaci pracovníci sťažovateľových subdodávateľov potvrdili vykonávanie práce spoločnosťou ROMSTAV s.r.o., resp. jej pracovníkmi, ktorých sa počas roka 2013 vystriedalo niekoľko desiatok. Objednávateľ stavebných prác zasielal objednávky priamo sťažovateľovi, preto len jeho evidoval ako svojho zmluvného partnera. Nevyžadoval oznamovanie sťažovateľových subdodávateľov, preto je informácia od objednávateľa, že so spoločnosťou ROMSTAV s.r.o. nikdy nespolupracoval, nepodstatná.

5. Sťažovateľ tiež rozporoval vyzdvihovanie stavebného denníka ako dôkazu, ktorý by mal mať rozhodnú výpovednú hodnotu. Nikdy sa nestretol s tým, aby v stavebnom denníku boli uvedené údaje o pracovníkoch a jednotlivých subdodávateľských spoločnostiach. Stavebný denník nemôže preukázať vykonávanie prác pracovníkmi spoločnosti ROMSTAV s.r.o.

6. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Konštatoval, že vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom bola v daňovom konaní spochybnená výsledkami rozsiahleho dokazovania, na základe ktorého správca dane nadobudol pochybnosti o oprávnenosti uplatnenia faktúr vystavených spoločnosťou ROMSTAV s.r.o. do daňových výdavkov. Ani jedna z dotknutých faktúr neobsahovala žiadne súpisy vykonaných prác, a to napriek tomu, že v nich bolo uvedené: „V zmysle vašej objednávky Vám fakturujeme stavebné a pomocné práce podľa priloženého súpisu vykonaných prác a dodávok.“ Súpisy prác mali byť podľa vyjadrenia sťažovateľa vyhotovené spoločnosťou ROMSTAV s.r.o. Naproti tomu podľa výpovede konateľa tejto spoločnosti mal súpisy prác vyhotovovať [REDAKOVANÉ], ktorý nie je žiadnym spôsobom spojený so spoločnosťou sťažovateľa (okrem príbuzenského vzťahu so spoločníkom a konateľom sťažovateľa). Faktúry neboli spoločnosti ROMSTAV s.r.o. v priebehu celého roka 2013 uhradené. Sťažovateľ síce dodatočne doložil výdavkové pokladničné doklady, ktoré by v spojení s vyjadrením konateľa spoločnosti ROMSTAV s.r.o. mali potvrdzovať úhradu

sporných faktúr, avšak sťažovateľ predmetné výdavkové pokladničné doklady počas účtovného obdobia roku 2013 do svojho účtovníctva nezaevidoval a úhrady za dodávateľské faktúry v sume záväzkov takmer pol milióna eur boli v účtovníctve sťažovateľa zaevidované až v roku 2015 (po začatí výkonu daňovej kontroly).

7. Pracovníci spoločnosti ROMSTAV s.r.o. vo svedeckých výpovediach síce viac-menej potvrdzovali vykonávanie prác pre sťažovateľa, avšak ani z ich výpovedí nie je možné bez pochybností ustáliť presnú náplň a rozsah ich prác. Prítomnosť pracovníkov spoločnosti ROMSTAV s.r.o. v roku 2013 pri prácach pre sťažovateľa nebola okrem výpovedí svedkov žiadnym iným spôsobom spoľahlivo preukázaná. Bolo na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane odstránil, a tým by uniesol svoje dôkazné bremeno, na čo mu správca dane vytvoril dostatočný priestor.

8. Najvyšší správny súd upozornil, že nesporným bolo iba objednanie prác objednávatelom, ktorému sťažovateľ vystavil odberateľské faktúry v celkovej sume 101 687,31 eur, čo v porovnaní s výškou dodávateľských faktúr od spoločnosti ROMSTAV s.r.o. za práce súvisiace s objednanými prácami (492 255,22 eur) opäť podporuje pochybnosti, ktoré sťažovateľ neodstránil. Okrem toho sťažovateľ v daňovom konaní i v kasačnej sťažnosti uvádzal, že pracovníci spoločnosti ROMSTAV s.r.o. vykonávali práce v objekte objednávatel'a, resp. pracovali pri údržbe a opravách majetku sťažovateľa priamo v areáli sťažovateľa. Pracovníci spoločnosti ROMSTAV s.r.o. však zhodne tvrdili, že pri práci vstupovali len do objektu sťažovateľa, nie do objektu objednávatel'a. Tým sa pochybnosti v daňovom konaní ďalej prehĺbili.

III.

Argumentácia sťažovateľa

9. Podľa sťažovateľa sa najvyšší správny súd nezaoberal argumentmi, ktoré uviedol v kasačnej sťažnosti. Tvrdenú rozporuplnosť svedeckých výpovedí najvyšší správny súd neobjasnil.

10. Skutočnosť, že pokladničné doklady neboli zaevidované v roku 2013, neznamená, že práce a služby spoločnosti ROMSTAV s.r.o. neboli realizované. Ani argument najvyššieho správneho súdu týkajúci sa odberateľských faktúr v sume 101 687,31 eur v porovnaní so sumou dodávateľských faktúr od spoločnosti ROMSTAV s.r.o. neobstojí. Podľa sťažovateľa sa najvyšší správny súd riadne neoboznámil s administratívnym spisom, keď dôvodil, že pracovníci spoločnosti ROMSTAV s.r.o. zhodne tvrdili, že vstupovali len do objektu sťažovateľa, a nie do objektov objednávatel'a. Toto tvrdenie je nepravdivé, keďže svedok ■■■■ v daňovom konaní vypovedal, že vstupoval aj do objektov objednávatel'a. To korešponduje aj s výpoveďou svedka ■■■■, ktorý uviedol, že do areálu objednávatel'a vstupovali štyria až piati pracovníci. Ani argument týkajúci sa stavebného denníka nemôže obstať, obzvlášť, pokiaľ stavebné práce tvorili iba časť objednávok objednávatel'a.

11. Sťažovateľ poukazuje na časť odôvodnenia v poradí prvého (kasačného) rozsudku najvyššieho správneho súdu, v ktorom uviedol, že cieľom uznaným a podporovaným smernicou o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania. V tom sťažovateľ vidí predpojatosť kasačného súdu.

IV.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

12. Pokiaľ ide o sťažnostnú námietku o predpojatosti kasačného súdu v dôsledku jeho vyjadrenia o boji proti daňovým podvodom ako jednom z účelov smernice o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v skoršom kasačnom rozsudku, ústavný súd uvádza, že túto námietku sťažovateľ neuplatnil v priebehu správneho súdneho konania, ktoré následne prebiehalo nielen na úrovni krajského súdu, ale opätovne aj na úrovni najvyššieho správneho súdu ako súdu kasačného. Preto nevyužil prostriedok nápravy, ktorý mu Správny súdny poriadok v § 87 a nasledujúcich na ochranu jeho základných práv poskytuje. V časti tejto námietky je preto ústavná sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. d) v spojení s § 132 ods. 2 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“) neprípustná.

13. Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí a postupov, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (m. m. napr. III. ÚS 699/2021, III. ÚS 41/2022, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 127/2012).

14. Ústavný súd už mnohokrát vyhodnotil ako ústavne konformný ústavne konformný záver, podľa ktorého v prípade správcov dane preukázaných pochybností o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti daňovým subjektom predložených dôkazov prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (m. m. napr. II. ÚS 705/2017, IV. ÚS 183/2021, IV. ÚS 335/2023). Ústavný súd vníma prechod dôkazného bremena ako možnosť preukázať spornú skutočnosť aj inak ako len predložením spochybnených daňových dokladov (m. m. napr. IV. ÚS 380/2021, IV. ÚS 579/2021, IV. ÚS 335/2023).

15. Sťažovateľ v daňovom konaní predložil doklady, ktorými disponoval, a orgány finančnej správy dospeli k právnomu posúdeniu, že dostatočne nepreukázal reálne vynaloženie výdavkov, ktoré mali znížiť základ jeho dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 (podmienka preukázateľnosti), ako ani ich relevantný súvis s dosahovanými príjmami (podmienka vecnosti).

16. Prieskumné závery krajského súdu a najvyššieho správneho súdu akceptujúce pochybnosti na strane orgánov finančnej správy považuje ústavný súd za ústavne udržateľné. Oba správne súdy uviedli dostatok argumentov, ktoré predmetné pochybnosti navodzujú, a tým ospravedlňujú presun dôkazného bremena v daňovom konaní na sťažovateľa.

17. K tomu ústavný súd, reagujúc na konkrétne v dôvodoch ústavnej sťažnosti vznesené výhrady, uvádza, že *in abstracto* súhlasí so sťažovateľom v jeho hodnotení, podľa ktorého nezaevidovanie pokladničných dokladov v roku 2013 neznamena, že práce a služby spoločnosti ROMSTAV s.r.o. neboli realizované. Rovnako ústavný súd akceptuje, že podstatný rozdiel medzi sumou v odberateľských faktúrach vystavených sťažovateľom objednávateľovi a sumou v dodávateľských faktúrach vystavených spoločnosťou ROMSTAV s.r.o. sťažovateľovi

ešte nie je nevyvrátiteľným dôkazom o tom, že výdavky, o ktoré sťažovateľ znížil základ dane, neboli skutočne realizované.

18. Sťažovateľ však opomína, že orgány finančnej správy sú v daňovom konaní povinné uplatňovať zásadu voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), ktorá prikazuje vykonané dôkazy hodnotiť nielen jednotlivo, ale aj vo vzájomnej súvislosti. Ak sa teda v daňovom konaní nazhromaždil kritický rozsah nezrovnalostí o výdavkoch, ktoré sťažovateľ pri výpočte svojej daňovej povinnosti uplatnil, nemožno považovať záver daňových orgánov o existencii relevantných pochybností o oprávnenosti zníženia základu dane o sporné výdavky za dubiózny. Správne súdy na tieto jednotlivé rozpory a otázky v rámci realizovaného súdneho prieskumu poukázali, čo je z hľadiska požiadaviek na odôvodňovanie súdnych rozhodnutí prístup plne akceptovateľný, a z pohľadu objasnenia, prečo neuznanie dotknutých výdavkov daňovými orgánmi neprekročilo limity zákonnosti, aj ústavne udržateľný. Ústavný súd nie je povolaný určiť exaktnú hranicu, prekročením ktorej už pochybnosti správcu dane dosahujú úroveň odôvodňujúcu kasačný zásah správneho súdu. Dôvodom tejto tézy je jednak inštitucionálna oddelenosť ústavného súdu od správneho súdnictva a od verejnej správy ako zložky výkonnej moci v štáte, ale aj jedinečný charakter každého daňového prípadu vyžadujúci individuálne posúdenie konkrétneho dôkazného stavu. Úlohou ústavného súdu je potom eliminovať len extrémne prípady vyznačujúce sa svojvôľou správnych súdov pri ochrane verejných subjektívnych práv daňových subjektov. Okolnosti prípadu sťažovateľa však stav extrému nereflektujú.

19. Orgány finančnej správy ani správne súdy neustálili záver, že sťažovateľ s istotou uplatnené výdavky nerealizoval a že tieto výdavky s istotou vecne nesúvisia s dosahovanými príjmami. Dospeli „iba“ k rezultátu, že vecnosť a reálnosť vynaloženia sporných výdavkov nie je preukázaná spoľahlivo, teda tak, aby bolo možné akceptovať súvisiace zníženie základu dane, a tým aj daňovej povinnosti. Pochopiteľne, z pohľadu sťažovateľa je naznačený rozdiel irelevantný, keďže oba závery by viedli k preň rovnakému výsledku, teda k dorubeniu rozdielu dane z príjmov. Ústavný súd však považoval za potrebné poukázať na daný rozdiel preto, aby lepšie vysvetlil nedôvodnosť námietok, ktoré sťažovateľ v ústavnej sťažnosti predniesol a v medziach ktorých je ústavný súd povinný (§ 45 zákona o ústavnom súde) napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu preskúmať. Sťažovateľ totiž argumentáciou k jednotlivým vykonaným dôkazom konzistentne a trvalo argumentuje v prospech záveru o reálnom vynaložení sporných výdavkov a o ich vecnom súvise s dosahovanými zdaniteľnými príjmami. Nedostatočne však zohľadňuje, že skutočným dôvodom jeho neúspechu v daňovom konaní a v nadväzujúcom správnom súdnom prieskume bolo neunesenie zodpovedajúceho dôkazného bremena. Ak sa aj pokúša zosporniť dôsledok dokazovania spočívajúci v presune dôkazného bremena naň, robí tak zvýrazňovaním dôkaznej podstaty jednotlivých dôkazov, opomínajúc už spomenutú povinnosť orgánov finančnej správy hodnotiť dôkazy nielen jednotlivo, ale aj vo vzájomných súvislostiach. Popísaný trend v sťažovateľovej argumentácii dokumentuje aj jeho poukaz na svedecké výpovede svedkov [REDACTED] a [REDACTED] ktorí mali potvrdiť, že na účel výkonu fakturovaných práv vstupovali aj do objektov objednávateľa. Ide však o dvoch svedkov oproti 9 svedkom, ktorí boli na návrh samotného sťažovateľa v daňovom konaní vypočutí ako pracovníci spoločnosti ROMSTAV s.r.o. a ktorí sa vyjadrili, že vstupovali len do objektov sťažovateľa, nie objednávateľa. Z rekapitulačného bodu 9 napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu navyše vyplýva, že výpoveď svedka [REDACTED] (správca budov v areáli

objednávateľa) bola na základe konfrontácie so záznamami návštevného systému objednávateľa nedostatočne vierohodná.

20. Ústavný súd nemá pochybnosti o ústavnej udržateľnosti záveru najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého pochybnosti o reálnom vynaložení výdavkov na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou ROMSTAV s.r.o. dosiahli intenzitu, ktorá si vyžadovala, aby svoje súvisiace tvrdenie sťažovateľ podložil ďalšími dôkazmi. Dôvodne teda došlo k aktivácii § 24 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, podľa ktorého je daňový subjekt povinný preukazovať aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

21. Ústavný súd nezistil dôvody spôsobilé viesť po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti k záveru o porušení základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu. Preto ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

22. K rovnakému záveru dospel ústavný súd, aj pokiaľ ide o namietané porušenie práv zaručených dohovorom. Článok 6 ods. 1 dohovoru sa na vec sťažovateľa nevzťahuje, keďže ho nemožno aplikovať na veci daňové, ktoré tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudky Európskeho súdu pre ľudské práva Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, bod 45 a Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, body 24 a 31). Článok 6 ods. 1 dohovoru možno aplikovať, len ak daňové konanie obsahuje prvky trestného konania. Tak tomu vo veci sťažovateľa nie je, keďže mu nebola uložená sankcia za porušenie právnej povinnosti.

23. Nadväzne neprichádza do úvahy ani vyslovenie porušenia práva zaručeného čl. 13 dohovoru, keďže judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva potvrdzuje súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru s ostatnými právami, ktoré dohovor garantuje (Silver a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. 3. 1983, Boyle a Rice proti Spojenému kráľovstvu z 27. 4. 1988, séria A, č. 131, Vilvarajah a ďalší proti Spojenému kráľovstvu z 30. 10. 1991, č. 13163/87, § 122). Ak teda ústavný súd v sťažovateľovom prípade nezistil, že by došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, nie je možné dospieť ani k záveru, že by najvyšší správny súd porušil sťažovateľovo právo na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru.

24. Keďže ústavný súd ústavnú sťažnosť ako celok odmietol, bolo bez právneho významu zaoberať sa ďalšími návrhmi sťažovateľa uplatnenými v tejto ústavnej sťažnosti (zrušenie rozsudku najvyššieho správneho súdu, náhrada trov konania).

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

V Košiciach 30. júla 2024

Robert Šorl
predseda senátu