



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 32/2019-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 31. januára 2019 predbežne prerokoval sťažnosť [REDAKOVANÉ], zastúpeného advokátom JUDr. Jozefom Námešným, Nábřežie sv. Cyrila 47, Prievidza, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 15/2017 z 30. mája 2018 a takto

### **r o z h o d o l :**

Sťažnosť [REDAKOVANÉ] o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 10. septembra 2018 doručená sťažnosť [REDAKOVANÉ] (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžfk 15/2017 z 30. mája 2018 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

2. Ako z podanej sťažnosti a jej príloh vyplynulo, Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vyrubil sťažovateľovi ako podnikateľovi rozhodnutím č. 20570931/2015 z 27. júla 2015 rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 v sume 12 041,43 € a znížil daňovú stratu zo sumy 1 794,02 € na sumu 0 €, keď na základe daňovej kontroly neuznal výdavky sťažovateľa na úhradu celkove siedmich faktúr vystavených spoločnosťou [REDACTED] (ďalej len „dodávateľ“), za stavebné práce v období od 28. januára 2012 do 2. októbra 2012 ako daňové výdavky v celkovej sume 65 169,97 €. Dôvodom neuznania týchto výdavkov bolo nepreukázanie ich vynaloženia na daňové účely, pretože správca dane nadobudol pochybnosti o dodaní stavebných prác fakturovaných dodávateľom. Na základe týchto skutkových zistení správca dane uzavrel, že náklady za stavebné práce nespĺňajú podmienku uznateľnosti za daňový výdavok, a to súvis s dosiahnutím a zabezpečením príjmov preukázateľne vynaložených v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

O podanom odvolaní sťažovateľa rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 21071263/2015 z 23. októbra 2015 tak, že potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

Sťažovateľ sa žalobou podanou na Krajskom súde v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) domáhal preskúmania zákonnosti postupu a napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré žiadal zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd rozsudkom sp. zn. 13 S 128/2015 z 23. novembra 2018 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) zamietol žalobu sťažovateľa.

Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol a sťažovateľovi nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania.

3. V sťažnosti podanej ústavnému súdu sťažovateľ namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom, ktorý považuje za arbitrárny, pretože najvyšší súd sa nevysporiadal s dvoma podstatnými sťažnostnými

dôvodmi uvedenými v kasačnej sťažnosti. Prvým dôvodom je nezákonné hodnotenie dôkazov a druhým nezákonné duplicitné zdanenie. Tretím dôvodom arbitrárnosti napadnutého rozsudku, ktorý sťažovateľ napáda v tejto ústavnej sťažnosti, je podľa jeho názoru nepreskúmateľné a zmätočné odôvodnenie. V sťažnosti sťažovateľ ďalej uviedol, že *„tiež zdôrazňuje, že on nezískal žiadnu daňovú výhodu, lebo uplatnil plný režim dane z príjmov, teda nákup predmetných služieb si uplatnil do daňových výdavkov, a následne ich refakturoval a priznal do zdaniteľných príjmov.“*

4. K namietanému dôvodu nezákonnosti hodnotenia dôkazov sťažovateľ zopakoval svoje argumenty uvedené v žalobe proti rozsudku krajského súdu, pričom tvrdil, že rozsiahle dokazovanie správcu dane bolo zamerané nesprávnym smerom a správca dane nezákonne preniesol dôkazné bremeno na sťažovateľa.

Sťažovateľ ďalej namieta, že nedostatky zistené u dodávateľa a jeho subdodávateľov nemá povinnosť ani právomoc kontrolovať, pričom takéto zistenia sú vo veci bezpredmetné, pretože nepatria do dôkazného bremena sťažovateľa. K týmto tvrdeniam sťažovateľ poukázal na judikáty najvyššieho súdu, ktoré napriek skutočnosti, že sa týkajú dane z pridanej hodnoty, sú z hľadiska dokazovania principiálne použiteľné. Tým, že najvyšší súd *„v rozpore so zásadou právnej istoty a legitímnej dôvery v predvídateľnosť rozhodovania súdov - mlčky prešiel vlastnú judikatúru, hoci sa jej sťažovateľ adresne domáhal... porušil právo sťažovateľa na súdnu ochranu.“* Podľa sťažovateľa je napadnutý rozsudok arbitrárny, lebo najvyšší súd sa nevysporiadal s námietkou nezákonnosti hodnotenia dôkazov, pričom predpokladá, že *„pri ústavne súladnom výklade dokazovania“* by bol v spore so správcom dane úspešný.

5. K namietanému dôvodu nezákonného duplicitného zdanenia sťažovateľ uviedol, že prijaté nákladové faktúry od dodávateľa boli následne sťažovateľom vyfakturované a zaúčtované do zdaniteľných príjmov. Podľa sťažovateľa zámerom *„zákona o dani z príjmov je zdaniť zisk, teda rozdiel medzi súvisiacimi príjmami a výdavkami. Tým, že sťažovateľ príjmy už raz riadne zahrnul do základu dane, neuznanie súvisiacich výdavkov by predstavovalo duplicitné zdanenie, resp. nebol by zdanený len zisk, ale celé príjmy bez výdavkov, čo je ekonomický nezmysel. Krajský súd túto námietku obišiel, porušovateľ*

*mu mlčky prisvedčil a tým zmaril právo sťažovateľa na súdnu ochranu.“. Podľa sťažovateľa je napadnutý rozsudok arbitrárny, lebo najvyšší súd „vynechal podstatný bod kasačnej sťažnosti o nezákonnom duplicitnom zdanení a tým zmaril právo sťažovateľa na súdnu ochranu. Sťažovateľ pritom dôvodne predpokladá, že pri ústavne súladnom výklade zákazu duplicitného zdanenia... by bol v spore s daňovými orgánmi úspešný.“.*

6. Sťažovateľ ďalej argumentuje tým, že najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku nevenoval dvom sťažnostným dôvodom kasačnej sťažnosti (nezákonnosť dokazovania, nezákonnosť duplicitného zdanenia), ale na odôvodnenie svojho rozhodnutia použil neexistujúci dôvod: *„Porušovateľ v podstate len opísal stanoviská oboch strán sporu a svoj právny názor uvádza len v jedinom bode 15 napadnutého rozsudku tak, že náklady nemožno uznať, lebo predmetné faktúry nie sú zaučtované ! Toto odôvodnenie porušovateľa je nepreskúmateľné, lebo ide o neexistujúci (zmätočný) dôvod.“*

7. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ v petite sťažnosti navrhol, aby ústavný súd nálezom rozhodol, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom porušil jeho základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Sťažovateľ taktiež navrhol, aby ústavný súd zrušil napadnutý rozsudok najvyššieho súdu a vec mu vrátil na nové konanie. Sťažovateľ zároveň požaduje priznanie finančného zadosťučinenia v sume 2 000 € a priznanie trov právneho zastúpenia.

## II.

8. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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.

9. Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním

a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí senátu bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

10. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

11. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím tohto orgánu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takúto možnosť reálne nepripúšťajú. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. I. ÚS 66/98, I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 288/05, II. ÚS 389/09, III. ÚS 288/2016).

12. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

### III.

13. Podstatou sťažnosti je tvrdenie sťažovateľa, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu bolo porušené jeho základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Sťažovateľ predovšetkým tvrdí, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny, nepreskúmateľný, nesúhlasí s právnym názorom najvyššieho súdu vyjadreným v rozsudku a taktiež namieta nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku.

14. Vo všeobecnosti úlohou súdnej ochrany ústavnosti poskytovanej ústavným súdom nie je chrániť občana pred skutkovými omylmi všeobecných súdov, ale chrániť ho pred takými zásahmi do jeho práv, ktoré sú z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné (I. ÚS 17/01). Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy totiž vyplýva, že ústavný súd nie je opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov (napr. I. ÚS 19/02).

15. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmavať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav veci a aké skutkové zistenia a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (II. ÚS 21/96, III. ÚS 151/05). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 17/01, II. ÚS 206/2015).

16. Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktorú tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonáva (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51

ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02, II. ÚS 441/2018).

17. Ústavný súd konštantne judikuje, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj 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, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. 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. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, preto postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04, II. ÚS 112/2018). Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (m. m. II. ÚS 44/03, III. ÚS 36/08, II. ÚS 754/2015).

18. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku poukázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu, v ktorom sa uvádza:

*„... medzi účastníkmi konania zostala spornou otázkou, či spoločnosť [redacted] bola aj skutočným dodávateľom stavebných prác pre žalobcu (sťažovateľa, pozn.) podľa sporných dodávateľských faktúr. Pochybností žalovaného a správcu dane o existencii obchodnoprávneho vzťahu medzi uvedenými subjektmi vychádzali z faktu, že žalobca nepreukázal žiadnym relevantným spôsobom skutočné a reálne poskytnutie služieb spoločnosťou [redacted] ktoré by odôvodňovali spornú fakturáciu. Na preukázanie oprávnenosti fakturovaných prác ako nákladovej položky žalobca predložil správcovi dane jedine sporné dodávateľské faktúry spoločnosti [redacted] s dokladmi o ich úhrade.*

Za účelom preverenia materiálnej podstaty tejto obchodnej spolupráce správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie. Obstaranými dôkaznými prostriedkami bolo zistené, že dodávateľská spoločnosť [REDAKOVANÉ] v rozhodnom období nemala žiadnych zamestnancov a nedisponovala dôkazmi o tom, že by fakturované plnenia zabezpečila cez tretie osoby v (subdodávateľský). Žiaden vo veci vypočítaný svedok, ktorý mal niečo do činenia so zákazkami, na ktorých sa mala subdodávateľský podieľať spoločnosť [REDAKOVANÉ] vrátane bývalých zamestnancov žalobcu nepotvrdil, že by pre spoločnosť [REDAKOVANÉ] vykonával prácu alebo, že by ju poznal alebo, že by sa táto spoločnosť zúčastnila na plnení zákaziek pre žalobcových odberateľov. Svedkovia zhodne potvrdili, že im meno spoločnosti [REDAKOVANÉ] a jej konateľa... nič nehovorí. Žalobca neposkytol žiaden dôkaz a ani správca dane aj napriek vykonanému dokazovaniu nezistil, kto v skutočnosti, ktoré osoby reálne vykonali práce, ktoré spoločnosť [REDAKOVANÉ] fakturovala žalobcovi. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí stavebných prác spoločnosťou [REDAKOVANÉ] nemožno považovať sporné faktúry za presvedčivý dôkazný prostriedok, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] vykonala stavebné práce v zmysle sporných faktúr.

Faktúra, resp. doklad o jej úhrade predstavuje vierohodný dôkazný prostriedok o vykonanom obchode, len ak zodpovedá skutočnosti. Samotné faktúry s ďalšími písomnými dokladmi sú len formálnou a nie postačujúcou podmienkou pre uznanie výdavkov ako nákladovej položky, pokiaľ nie sú odrazom reálneho, materiálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, resp. predstierať zaplatenie vystavených faktúr hotovostným spôsobom. Je preto potrebné, aby tieto doklady boli v súlade so skutočnosťou. Ak daňové a účtovné doklady neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na uplatnenie daňového nákladu. Preto je základnou povinnosťou žalobcu preukázať, že ich vynaložil v súvislosti so stavebnými prácami skutočne poskytnutými fakturovaným, dodávateľom. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane. Ak správca dane vykonaným preverovaním

*preukázateľne spochybni deklarovany zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné považovať vynaložené prostriedky za oprávnený daňový náklad a priznať nárok na ich odpočítanie od daňových príjmov.“*

19. Najvyšší súd v relevantnej časti napadnutého rozsudku uviedol:

*„Kasačný senát sa oboznámil s obsahom spisu a zistil, že predmetom sporu o zákonnosť je právny problém, vyskytujúci sa spravidla v prípade dodávania stavebných prác, keď na základe šetrenia správcu dane vzniknú pochybnosti o skutočnom dodávateľovi stavebných prác, ktorý je uvedený v účtovníctve daňového subjektu. Je potrebné zdôrazniť, že správna prax daňových orgánov je založená na prísne formálnom prístupe vyplývajúcom z výkladu ust. § 2 písm. i/ zák. č. 595/2003Z.Z. o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 1 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak. Napriek tomu, že je zrejmé, že daňový subjekt určité esenciálne náklady vynaložiť musel, na tieto náklady daňové orgány neprihliadajú, keďže nezodpovedajú účtovnému stavu. Platná právna úprava neumožňuje daňovému subjektu prejsť do právneho režimu určenia dane podľa pomôcok v prípade tzv. esenciálnych nákladov, ktoré síce vznikli, ale nie sú správne účtovne zaevidované. Daňový subjekt nemá v týchto prípadoch možnosť prejsť do režimu určenia dane podľa pomôcok. Podľa § 48 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. V danom prípade však daň podľa pomôcok určená nebola. Kasačný súd konštatuje, že pri preskúvaní veci nezistil rozpor so zákonom.“*

20. Vzhľadom na obsahovú spojitosť napadnutého rozsudku najvyššieho súdu s potvrdenými závermi rozsudku krajského súdu ako súdu prvostupňového považoval ústavný súd za podstatné uviesť aj relevantnú časť odôvodnenia rozsudku krajského súdu:

*„Pochybnosti žalovaného, vrátane správcu dane sú založené aj na ďalších skutočnostiach, ktoré sa objavili počas daňovej kontroly. Vo vzťahu k spoločnosti [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] bolo zistené, že žalobca ako jej dodávateľ vystavil menovanej spoločnosti faktúry*

skôr ako spoločnosť [REDAKOVANÉ] fakturovala žalobcovi... Podobný časový nesúlad vo fakturácii bol zistený aj pri zákazke od spoločnosti [REDAKOVANÉ]

Medzi nejasnosti vyvolávajúce vážne pochybnosti o zdaniteľnom obchode možno zaradiť vyjadrenia konateľa spoločnosti [REDAKOVANÉ] ktorý vypovedal, že fakturoval až vtedy, keď boli peniaze, čo je v príkrom rozpore s vystavenými faktúrami a pokladničnými dokladmi o ich úhrade.

... Podľa správneho súdu vo veci obstarané dôkazy prostriedky tvoriace obsah administratívneho spisu boli postačujúce na ustálenie skutkového stavu a vyvodenie oprávnených pochybností o reálnosti zdaniteľného plnenia fakturovaným dodávateľom, spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Správny súd ma za to, že správca dane a žalovaný dôvodne odmietli uznať fakturované úhrady za daňové výdavky žalobcu, nakoľko tento neunesol dôkazné bremeno. V prejednávanom prípade bolo na žalobcovi, ak si uplatňuje výdavky spôsobilé znížiť daňový základ rozhodujúci pre určenie daňovej povinnosti, aby preukázal, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené dodávateľom podľa sporných faktúr. Nakoľko žalobca nepreukázal materiálnu stránku obchodu so spoločnosťou [REDAKOVANÉ] a ani správcovi dane sa ju nepodarilo preukázať vykonaným dokazovaním zameraným na preverenie žalobcových tvrdení, tým pádom neexistuje vecná súvislosť medzi prijatými službami a vykonanou odplatom v podobe fakturovaných súm za ne, preto nemohli byť fakturované výdavky uznané za oprávnené a preukázané daňové náklady v súlade s § 21 zákona o dani z príjmu.

Treba opätovne zdôrazniť, že správca dane sa pri dokazovaní neuspokojil len s bežným preverovaním tvrdení žalobcu a dokladov, ktoré predložil, ale dokazovanie správne zameral a rozšíril aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy spoločnosti [REDAKOVANÉ] ktoré žalobca nemôže ovplyvniť, majúci na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zatažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

S poukazom na uvedené preto súd vyhodnotil námietky žalobcu za nedôvodné. “

21. Podľa § 2 ods. 1 písm. i) zákona o dani z príjmov sa daňovým výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo

zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej ostatné taxatívne vymenované výdavky.

22. Podľa § 24 ods. 2 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“) správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

23. V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porovnaj VERNARSKÝ, M. *Procesné zásady daňového konania*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009, s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím

na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania (I. ÚS 480/2017, III. ÚS 18/2018).

24. 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. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti 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, I. ÚS 178/2014, III. ÚS 502/2015, II. ÚS 588/2016).

25. Ústavný súd pripomína, že povinnosť všeobecného súdu vytvoriť zákonné, odôvodnené, a tým aj presvedčivé rozhodnutie nemožno chápať tak, že všeobecný súd je povinný reagovať na každý návrh, námietku alebo pripomienku účastníka konania (aj keď by ich účastník konania považoval za podstatné), ale len na tie, ktoré sú významné pre rozhodnutie vo veci.

26. Podľa názoru ústavného súdu je napadnutý rozsudok najvyššieho súdu založený na právnom názore, ktorý je ústavne akceptovateľný a dáva odpoveď na všetky podstatné žalobné námietky sťažovateľa. Napadnutému rozsudku najvyššieho súdu možno síce vytknúť určitú úspornosť vo vyjadrovaní a nedostatočné rozpracovanie zásadnej právnej otázky daňovej uznateľnosti výdavkov za stavebné práce. Podstatné je, že sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu v podstate len opakoval argumenty už raz krajským súdom prerokované, takže najvyšší súd mohol oprávnene pristúpiť k prevzatiu jeho argumentov. Za týchto okolností aj rozsudok najvyššieho súdu vyhovuje požiadavkám čl. 46 ods. 1 ústavy.

27. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s názorom najvyššieho 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 právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

28. Ústavný súd konštatuje, že právny názor najvyššieho súdu na podstatnú otázku posudzovaného prípadu (neuznanie výdavkov za stavebné práce) je z jeho rozhodnutia zjavný. Ústavný súd súčasne zdôrazňuje, že výklad príslušných zákonných ustanovení bol nepochybne v právomoci najvyššieho súdu a nemožno dôjsť k záveru, že by jeho výklad zjavne vybočoval z rámca týchto ustanovení, a tým bol z ústavného hľadiska neospravedlňiteľný a neutržateľný.

29. Čo sa týka rozhodnutí najvyššieho súdu, na ktoré sťažovateľ v sťažnosti poukazuje, podľa názoru ústavného súdu sa predmetné rozhodnutia nevzťahujú na daný prípad, pretože ich obsahom je uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty, pričom predmetom konania v danej veci je neuznanie výdavkov na účely určenia dane z príjmov. A práve v tomto smere už najvyšší súd viackrát judikoval, že dôsledkom nepreukázania zákonných rozhodujúcich skutočností pre uznanie daňového výdavku, teda neunesenia dôkazného bremena daňovým subjektom, je neuznanie daňového výdavku a dorubenie dane z príjmov (napr. 2 Sžf 48/2011, 6 Sžf 9/2012, 5 Sžf 85/2014, ale aj 5 Sžf 45/2015).

30. Ústavný súd v závere uzatvára, že v daňovom konaní bol sťažovateľ v zmysle príslušných ustanovení daňového poriadku povinný preukázať, že jeho výdavky na stavebné práce boli vynaložené na daňové účely v zmysle ustanovení zákona o dani z príjmov. Hoci správca dane umožnil sťažovateľovi splniť jeho zákonnú povinnosť, z vykonaného dokazovania nepovažoval za dostatočne preukázané, že dotknuté výdavky na stavebné práce sú daňovými výdavkami, a z tohto dôvodu ich neuznal ako daňový výdavok podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Ak sťažovateľ dôkazné bremeno v daňovom konaní

neuniesol, pričom nezákonnosť rozhodnutí správnych orgánov nezistili ani všeobecné súdy rozhodujúce v rámci správneho súdnictva, nemožno hovoriť o tom, že mu neposkytli súdnu ochranu, a tým porušili jeho základné právo zaručené čl. 46 ods. 1 ústavy.

31. Vychádzajúc z týchto skutočností, ústavný súd dospel k záveru, že niet žiadnej spojitosti medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a namietaným porušením základného práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a preto sťažnosť odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

32. Pretože sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľa (zrušenie napadnutého rozhodnutia, priznanie finančného zadost'učinenia, priznanie trov konania) v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 31. januára 2019