



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 209/2011-17

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 12. mája 2011 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti L., s. r. o., právne zastúpenej advokátom JUDr. M. Č. B., vo veci namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 15/2010 a jeho rozhodnutím zo 7. decembra 2010 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť spoločnosti L., s. r. o., o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 11. marca 2011 doručená sťažnosť spoločnosti L., s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namietala porušenie čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), ako aj čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 15/2010 a jeho rozhodnutím zo 7. decembra 2010. Sťažnosť bola odovzdaná na poštovú prepravu 10. marca 2011.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že sťažovateľka podala žalobu o preskúmanie rozhodnutia správneho orgánu D. r. (ďalej aj „žalovaný“) č. I/224/5129-33976/2009/990262-r z 9. júna 2009, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnických osôb za rok 2004 vo výške 54 078,10 € po opakovanej daňovej kontrole.

O podanej žalobe rozhodoval Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“), ktorý žalobu rozsudkom č. k. 11 S 90/2009-36 z 26. januára 2010 zamietol.

Sťažovateľka proti rozsudku krajského súdu podala odvolanie a najvyšší súd ako súd odvolací rozsudkom sp. zn. 3 Sžf 15/2010 zo 7. decembra 2010 rozhodnutie krajského súdu potvrdil.

Sťažovateľka namieta, že «V konaní, ktoré predchádzalo vydaniu napádaného rozsudku, mali všeobecné súdy povinnosť posúdiť správnosť aplikácie ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení platnom v rozhodnom období(...) žalovaným, keďže v súlade s Ústavou(...) je žalovaný oprávnený a povinný konať výlučne v medziach zákona. (...)

Otázkou charakteru dokazovania a dôkaznej povinnosti v daňovom konaní sa opakovane zaoberal aj Najvyšší súd(...), pričom v publikovanom rozsudku vo veciach sp. zn. 7 Sž 124/01, 7 Sž 131-137/01 dospel k nasledovnému právnemu záveru: „Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov). Na tento účel má správca dane využiť prostriedky (len exemplikatívne uvedené v ustanovení § 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov), ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie toho ktorého výdavku, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivo podmieňujú správnosť určenia dane. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov)“.

Žalovaný bol v daňovom konaní, ktoré predchádzalo rozhodnutiu žalovaného, povinný zabezpečiť, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti

boli zistené čo najúplnejšie a v prípade, ak boli niektoré tvrdené skutočnosti pochybné alebo neboli jednoznačne nepreukázané, nemal na tieto skutočnosti prihliadať. (...)

Najvyšší súd(...) však v napádanom rozsudku zaujal presne opačné stanovisko ako vo vyššie citovanom rozhodnutí, keď považoval za dostatočné zdôvodnenie rozhodnutia len uvedenie citácie ustanovenia § 29 ods. 8 Zákona o správe daní (strana 4 odsek 3 napádaného rozsudku) a záver, že „dôkazné bremeno má daňovník“ (strana 4 odsek 5 napádaného rozsudku).

Máme za to, že právny záver Najvyššieho súdu(...) o existencii dôkaznej povinnosti v daňovom konaní výlučne na strane daňovníka je nesprávny, popiera účel a význam právnych noriem obsiahnutých v zákone o správe daní a v neposlednej rade porušuje právo sťažovateľa na ochranu pred neoprávneným zásahom správneho orgánu a neoprávneným postupom správneho orgánu.

Najvyšší súd(...) mal po preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného zabezpečiť ochranu práv sťažovateľa, vysloviť nezákonnosť rozhodnutia žalovaného pre porušenie § 29 ods. 2 Zákona o správe daní s poukazom na rozhodnutia v obdobných veciach a toto rozhodnutie zrušiť.

Keďže napádaný rozsudok je v rozpore s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu(...), považujeme ho s ohľadom na citované rozhodnutia Ústavného súdu(...) (najmä I. ÚS 335/06) za arbitrárny, a teda porušujúci právo sťažovateľa na súdnu ochranu. (...)

Rozhodnutie žalovaného, ako aj napádaný rozsudok sú vydané na základe dôkazov, ktoré spočívajú takmer výlučne v zisteniach a právnych posúdeniach zahraničnej daňovej správy(...) Máme za to, že v tomto prípade nedošlo k objektívnemu zisteniu objektívneho skutkového stavu prípadu, keďže súdy a žalovaný vychádzali len z tvrdení ďalšej zložky žalovaného, ktorá má na starosti kontakty so zahraničím.

Najvyšší súd(...) konštatuje, plne akceptujúc záver žalovaného, že keďže zahraničná spoločnosť nemá pridelené daňové identifikačné číslo, nie je daňovým subjektom, avšak bez toho, aby v daňovom konaní alebo následnom súdnom konaní boli prezentované priame dôkazy ohľadom právnej úpravy a daňových predpisov v príslušnom štáte.

V tejto veci sa teda súdy uspokojili so závermi a tvrdeniami zložky žalovaného, avšak na strane druhej od sťažovateľa vyžadovali predloženie konkrétnych dôkazov. Sme toho názoru, že vyjadrením princípu rovnosti zbrani v súdnom konaní je rovnaké hodnotenie

dôkazov v ich logickej súvislosti, ako aj zdrojov, z ktorých boli dôkazy získané, pričom súd by mal rovnako pristupovať k obom účastníkom v konaní a nezvýhodňovať. (...)

V tejto právnej veci Najvyšší súd(...) rozhodol bez toho, aby sa dostatočne argumentačne vypořiadal s publikovanými závermi v analogických veciach ako bolo analyzované vyššie, čím porušil princíp právnej istoty na strane sťažovateľa, a to aj s ohľadom na obdobné rozhodnutie Ústavného súdu(...) (I. ÚS 335/06).»

Z týchto dôvodov vidí sťažovateľka v postupe a rozhodnutí najvyššieho súdu porušenie svojich základných práv „*podľa článku 46 ods. 1 Ústavy(...) na verejné prerokovanie veci,(...) podľa článku 46 ods. 2 Ústavy(...) na preskúmanie nezákonného rozhodnutia orgánu verejnej správy súdom a(...) podľa článku 48 ods. 2 Ústavy(...) na prerokovanie veci v jeho prítomnosti a článku 6 ods. 1 Dohovoru(...), podľa ktorého má každý právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom*“.

Sťažovateľka napokon navrhla, aby ústavný súd po predbežnom prerokovaní, ústavnú sťažnosť prijal na ďalšie konanie a aby následne nálezom takto rozhodol:

„Základné práva sťažovateľa podľa článku 46 ods. 1, článku 46 ods. 2 a článku 48 ods. 2 Ústavy(...), ako aj právo podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru(...) boli postupom Najvyššieho súdu(...) v konaní sp. zn. 3 Sžf/15/2010 a rozsudkom(...) zo dňa 07. 12. 2010 porušené.

Rozsudok Najvyššieho súdu(...) sp. zn. 3 Sžf/15/2010 zo dňa 07. 12. 2010 sa zrušuje a vec sa vracia Najvyššiemu súdu(...) na ďalšie konanie.

Najvyšší súd(...) je povinný uhradiť sťažovateľovi trovy právneho zastúpenia, ktoré budú vyčíslené v písomnom vyhotovení nálezu, a to dvoch mesiacov od právoplatnosti nálezu.“

Z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 15/2010 zo 7. decembra 2010 vyplýva, že ním bol potvrdený rozsudok krajského súdu č. k. 11 S 90/09-36 z 26. januára 2010. Krajský súd založil svoj rozsudok na potvrdení správnosti rozhodnutia žalovaného štátneho orgánu – daňového riaditeľstva, keďže v danom prípade *nedošlo k vynaloženiu nákladov na*

dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov podľa § 21 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, a preto neuznal už uvedené daňové výdavky žalobcovi, keďže nepredložil vierohodné daňové doklady uplatnených nákladov vo vzťahu k zahraničnej spoločnosti B., USA.

Podľa názoru najvyššieho súdu v danom prípade boli sporné skutkové okolnosti daňovej transakcie, ktoré správca dane nepovažoval za dostatočne preukázané na to, aby boli uznané ako daňový výdavok. K tomu najvyšší súd uviedol, že „kontrolou na dani z príjmov u žalobcu bolo zistené, že žalobca ako daňový subjekt uhradil faktúry v priebehu roku 2004 zahraničnému daňovému subjektu za sprostredkovanie predaja vagónov, elektrických lokomotív a provízie za výpomoc na veľtrhu v Berlíne. Uvedené sprostredkovanie bolo hradené v hotovosti cez výdavkový pokladničný doklad za rok 2004 v sume 8.609.470,- Sk. Na predložených daňových dokladoch pri daňovej kontrole za rok 2004, t. j. na zmluvách o sprostredkovanie a na faktúrach nie je žiadne konkrétne zastúpenie (osoba, konateľ) zahraničného daňového subjektu, ktorý preberal peniaze v hotovosti, pričom by bol dostatočne identifikovaný. Podľa žalobcu peniaze preberal zákonný zástupca firmy Mr. P. B. (bez konkrétnej špecifikácie uvádzaného zástupcu). Platby boli podľa konateľa spoločnosti iba v hotovosti preto, lebo to bol prvý kontakt a nebola ešte dôvera medzi stranami a bola to požiadavka obchodného partnera. Bolo to spôsobené tým, že niektoré sprostredkovania boli vykonané t. j. obchod bol realizovaný skôr, ako došlo k podpísaniu zmluvy a vyplateniu odmeny za sprostredkovanie. Podľa zistení medzinárodného dožiadania zahraničný daňový subjekt nemá pridelené DIČ a nevznikla mu rezidencia pre daňové účely, pričom bez pridelenia identifikačného čísla, nie je možné zriadiť podnikateľský účet. Zahraničná daňová správa na dožiadanie oznámila správcovi dane, že aj keď zahraničný daňový subjekt bol právne zapísaný do obchodného registra v Spojených štátoch amerických, nebolo mu pridelené daňové identifikačné číslo a nepodala priznania k dani z príjmu v USA. Prieskumom sa nezistila žiadna indikácia, že by sa spoločnosť niekedy skutočne nachádzala v USA, alebo vykonávala ekonomickú činnosť. (...)

V daňovom konaní nebola preukázaná daňová subjektivita zahraničnej spoločnosti v USA, ktorej žalobca vyplatil provízie za sprostredkovanie. Zahraničná spoločnosť nemá pridelené daňové identifikačné číslo a nevznikla jej rezidencia pre daňové účely. Existencia

daňovej subjektivity je predpokladom na to, aby medzi subjektami vznikol daňový vzťah, obsahom ktorého by bol na jednej strane daňový príjem a na druhej daňový výdavok. Výdavok, v danom prípade zaplatenie provízie zahraničnej spoločnosti, ktorá nemá daňovú subjektivitu, alebo ktorej daňová subjektivita nebola preukázaná, je nedaňovým výdavkom v zmysle § 21 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Dôkazné bremeno má daňovník, ktorý náklad uplatnil. Najvyšší súd poukazuje na terminologickú nesprávnosť žalovaného a správcu dane v rozhodnutiach, keď zahraničnú spoločnosť 'označovali za daňový subjekt i keď zistili, že nemá v USA pridelené daňové identifikačné číslo a nevznikla jej rezidencia pre daňové účely.'“.

II.

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.

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 bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. 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.

Sťažnosť treba považovať za zjavne neopodstatnenú.

O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri predbežnom prerokovaní ktorého ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. 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 vecí 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 (svojevôli) 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 (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06).

Podstatou sťažnosti je predovšetkým nesúhlas sťažovateľky s výkladom a aplikáciou ustanovení § 29 ods. 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v súvislosti s rozsahom uplatnenia dôkazného bremena na strane sťažovateľky (daňovníka), ktorý považuje za rozporný s rozhodovacou praxou najvyššieho súdu, spôsobujúcim arbitrárnosť rozhodnutia

a porušenie princípu právnej istoty. Sťažovateľka zároveň vidí v postupe najvyššieho súdu aj porušenie zásady rovnosti zbraní a kontradiktórnosti konania z dôvodu, že „*súdy sa uspokojili so závermi a tvrdeniami zložky žalovaného, avšak na strane druhej od sťažovateľa vyžadovali predloženie konkrétnych dôkazov*“, pričom mali postupovať k obom účastníkom rovnako a nezvýhodňovať.

Podľa názoru ústavného súdu uvedený výklad najvyššieho súdu nemožno považovať za zjavne neodôvodnený alebo arbitrárny. Odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu možno považovať za dostatočné a presvedčivé. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého postupu a rozhodnutia najvyššieho súdu.

Najvyšší súd jasným a zrozumiteľným spôsobom, na základe predložených a aj získaných dôkazných prostriedkov vyhodnotil, prečo považoval výdavky vynaložené sťažovateľkou na daňové účely za nie dostatočne preukázané. Závery najvyššieho súdu, podľa ktorých zaplatenie provízie zahraničnej spoločnosti, ktorá nemá daňovú subjektivitu alebo ktorej daňová subjektivita nebola preukázaná, je „nedaňovým výdavkom“ v zmysle § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, sa javia ako logické a presvedčivé. Rovnako v postupe najvyššieho súdu v napadnutom konaní nezistil ústavný súd porušenie práv sťažovateľky, keďže toto prebiehalo v zmysle zákonných ustanovení § 250ja ods. 2 prvej vety Občianskeho súdneho poriadku – rozhodol bez nariadenia pojednávania s oznámením o verejnom vyhlásení rozsudku na úradnej tabuli súdu alebo na internetovej stránke najvyššieho súdu.

K namietanému rozporu napadnutého rozhodnutia s označenými rozhodnutiami najvyššieho súdu (sp. zn. 7 SŽ 124/01, 7 SŽ 131-137/01) ústavný súd poukazuje okrem iného na terminologickú a obsahovú rozdielnosť medzi dôkaznou povinnosťou a unesením dôkazného bremena. V súvislosti so sťažovateľkou zdôrazneným aspektom spočívajúcim v tom, že „*objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov)*“, ústavný súd konštatuje, že samotný najvyšší súd v odvolacom konaní

dokazovanie nevykonával (a contrario § 250ja ods. 2 druhá veta Občianskeho súdneho poriadku), ale vychádzal aj z dôkazných prostriedkov získaných z iniciatívy žalovaného správcu dane (napr. výsledky šetrenia zahraničnej daňovej správy, pozn.). Z tohto dôvodu ústavný súd nevidí príčinnú súvislosť medzi namietaným porušením zásady rovnosti zbraní a kontradiktórnosti konania, preto aj v tejto časti bolo treba sťažnosť odmietnuť pre zjavnú neopodstatnenosť.

Vzhľadom na všetky uvedené dôvody ústavný súd rozhodol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde tak, ako to je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

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

V Košiciach 12. mája 2011