



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 325/2020-25

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 7. júla 2020 v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca), zo sudkyne Jany Laššákovej a sudcu Petra Molnára predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti ARRIVA Liorbus, a. s., IČO 36 403 431, Bystrická cesta 62, Ružomberok, právne zastúpenej advokátskou kanceláriou Malata, Pružinský, Hegedúš & Partners, s. r. o., Mlynské nivy 10, Bratislava, v mene ktorej koná advokátka Mgr. Jana Alušíková, ktorou namieta porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 2 ods. 2 a čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 70/2018 zo 4. januára 2020 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti ARRIVA Liorbus, a. s., **o d m i e t a** ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Skutkový stav a sťažnostná argumentácia

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 17. marca 2020 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti ARRIVA Liorbus, a. s., IČO 36 403 431, Bystrická cesta 62, Ružomberok (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 2 ods. 2 a čl. 144 ods. 1

Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 4 Sžfk 70/2018 zo 4. januára 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

2. Z obsahu sťažnosti a jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej len „daňový úrad“) na základe výsledkov opätovnej daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v dôsledku nepreukázania oprávnenosti daňových výdavkov vydal rozhodnutie z 18. januára 2017 o určení straty sťažovateľky v sume 568 020,46 €. Sťažovateľka proti tomuto rozhodnutiu podala odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný správny orgán“) rozhodnutím z 27. júla 2017 tak, že napadnuté rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.

3. Správnu žalobou sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) žalobu sťažovateľky zamietol rozsudkom sp. zn. 31 S 117/2017 z 25. júla 2018.

4. *Proti tomuto rozsudku sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. V odôvodnení sa v podstatnom uvádza, že žalobca nepreukázal, že zmluvné plnenie zo strany spoločnosti [REDAKOVANÉ], bolo poskytované a s ním súvisiace výdavky neboli uznané v základe dane z príjmov. Bolo povinnosťou sťažovateľky preukázať uskutočnenie fakturovaných prác a bolo na sťažovateľke, aké dôkazy predloží správcovi dane. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného na faktúre. K jednotlivým námietkam uviedol:*

„30. Pokiaľ ide o rozpory vo výpovediach [REDAKOVANÉ] na jednej strane a [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] na druhej strane alebo rozpor vo výpovedi [REDAKOVANÉ] a výpovedi [REDAKOVANÉ], na ktoré žalobca v kasačnej sťažnosti poukázal, že rozpory vyplývajú len z odlišného subjektívneho vnímania istých skutočností, najvyšší súd k tejto námietke uvádza, že sťažovateľ uvedené tvrdenie nijako nekonkretizoval,

preto kasačný súd nemá možnosť na takéto tvrdenie reagovať relevantnou argumentáciou a v konfrontácii s predloženou spisovou dokumentáciou žalovaného overiť jeho oprávnenosť.

31. Najvyšší súd z predloženého spisového materiálu zistil, že správca dane zaslal výzvu Úradu Žilinského samosprávneho kraja, ktorý schvaľuje cestovné poriadky dopravcom na území kraja, resp. tým dopravným spoločnostiam, ktorým bola vydaná dopravná licencia. Boli preverené skutočnosti ohľadom tvorby, zostavovania, schvaľovania či úpravy cestovných poriadkov pre SAD LIORBUS, a.s. Ružomberok, teraz ARRIVA LIORBUS, a.s. V odpovedi boli uvedené, že ŽSK vždy komunikoval ohľadom zmien cestovných poriadkov od roku 2009-2014 s osobou zodpovednou u dopravcu za zmeny cestovných poriadkov, a to konkrétne s [REDAKOVANÉ]. Celá komunikácia prebiehala na úrovni vedenia spoločnosti, prípadne poverených pracovníkov (vedúcej dopravy na jednotlivých strediskách dopravcu v Námestove, Dolnom Kubíne, Ružomberku a Liptovskom Mikuláši). Správca dane vykonal v sídle žalobcu miestne zisťovanie a na otázku, kto zo spoločnosti [REDAKOVANÉ], s.r.o. rokoval za spoločnosť SAD LIORBUS, a.s. nakoľko v čl. II, bod 5 Zmluvy o poradenstve sa uvádzalo, že podpisom zmluvy klient splnomocnil poradcu, aby v jeho mene viedol rokovania [REDAKOVANÉ] odpovedal, že podľa ich informácií to bol [REDAKOVANÉ] počas trvania zmluvy s [REDAKOVANÉ], a.s. a počas trvania zmluvy so spoločnosťou [REDAKOVANÉ], s.r.o. [REDAKOVANÉ]. Najvyšší súd prijal záver, že argumentácia správcu dane je dostačujúca, na stranách 7-10 rozhodnutia č. 101671662/2017 zo dňa 27. júla 2017 podrobne a v dostatočnom rozsahu odôvodnil na základe čoho dospel k záveru, že z uvedených svedeckých výpovedí vyplýval rozpor. “

5. Sťažovateľka ústavnou sťažnosťou vytýka napadnutému rozsudku najvyššieho súdu porušenie práva na súdnu ochranu, najmä pre svojvoľný výklad ustanovenia § 24 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“), nesprávne posúdenie presunu dôkazného bremena a ústavne nekonformný výklad aplikovanej právnej normy. K tomu uvádza:

„Podľa názoru sťažovateľa Najvyšší súd SR pri konštruovaní uvedeného záveru vôbec nezohľadnil tú skutočnosť, že sťažovateľ nielen predložil správcovi dane príslušné

faktúry s opisom druhu a ceny dodaných služieb od určitého dodávateľa, ale prijatie plnenia (služieb poradenskej činnosti) od konkrétneho dodávateľa, spol. [REDACTED], s.r.o., preukazoval aj súborom ďalších dôkazov, najmä Zmluvou o poradenstve uzatvorenou dňa 16.09.2009 medzi sťažovateľom a spol. [REDACTED], s.r.o. a svedeckými výpoveďami [REDACTED], [REDACTED], Ing. [REDACTED] a Ing. [REDACTED], pričom tieto dôkazy zhodne potvrdzujú, že predmetné plnenie bolo sťažovateľovi dodané dodávateľom uvedeným na faktúre.

Dôkazné bremeno sťažovateľa bolo podľa názoru sťažovateľa vyčerpané a prešlo na správcu dane, a teda bolo povinnosťou správcu dane vyvrátiť (nielen spochybníť) skutočnosti deklarované sťažovateľom v dokladoch predložených správcovi dane, a tak dokázať správcom dane tvrdené porušenie ustanovení príslušných hmotnoprávných daňových predpisov zo strany sťažovateľa.

Výklad prezentovaný Najvyšším súdom SR nie je možné považovať za ústavne konformný, keďže ide o výklad svojvoľný a priamo odporujúci ustanoveniam § 24 daňového poriadku. Kým § 24 daňového poriadku stanovuje jasné kritériá pre rozloženie dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, Najvyšší súd SR vo svojom rozsudku v podstate nabáda k takému výkladu, že dôkazné bremeno neprejde na správcu dane, pokiaľ správca dane vyjadrí akékoľvek pochybnosti o pravdivosti/správnosti tvrdení a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Takýto výklad umožňuje svojvôľu zo strany správcu dane a v konečnom dôsledku vedie k možnosti správcu dane celkom sa zbaviť svojho dôkazného bremena a zaťažiť ním výlučne daňový subjekt. Najvyšší súd SR tak vlastne celkom poprel význam a účel ustanovení § 24 daňového poriadku.

Právo sťažovateľa na riadne vyhodnotenie dôkazov a odôvodnenie súdneho rozhodnutia bolo porušené nevysporiadaním sa s námietkou sťažovateľa o jednostrannom hodnotení dôkazov spočívajúcom v ignorovaní celého radu dôkazov svedčiacich v prospech sťažovateľa.

Rozhodovanie Najvyššieho súdu SR teda bolo zjavne jednostranné, pretože Najvyšší súd SR sa nezaoberal výsledkami dokazovania, na ktoré sťažovateľ poukázal a ktoré sú v prospech sťažovateľa (svedecké výpovede [REDACTED], [REDACTED] a [REDACTED]), a Najvyšší súd SR zároveň hodnotil v neprospech sťažovateľa aj skutočnosť, ktorá vôbec nie je spôsobilá spochybníť dodanie fakturovaných služieb predmetným dodávateľom

(nevyžitie zmluvného splnomocnenia zo strany dodávateľa), čím porušil základné právo sťažovateľa na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.“

6. Sťažovateľka v závere svojej sťažnosti navrhla, aby ústavný súd o nej takto nálezom rozhodol:

„Základné právo spoločnosti ARRIVA Liorbus, a.s. ...na súdnu ochranu zaručené čl. 46 ods. 1 Ústavy SR v spojení s čl. 144 ods. 1 Ústavy SR a čl. 2 ods. 2 Ústavy SR rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo 14.01.2020, sp. zn. 4Sžfk/70/2018, porušené boli.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo 14.01.2020, sp. zn. 4Sžfk/70/2018, zrušuje a vec vracia Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.“

II.

Relevantná právna úprava a judikatúra

7. 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.

8. 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.

9. Podľa čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon. Týmto zákonom je s zákon č. 314/2018 o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 413/2019 Z. z. (ďalej len „zákon o ústavnom súde“).

10. Podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd každý návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak

tento zákon v § 9 neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní návrhu ústavný súd zisťuje, či dôvody uvedené v § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie.

11. Podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania,

- a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc,
- b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovел žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37,
- c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom,
- d) ktorý je neprípustný,
- e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou,
- f) ktorý je podaný oneskorene,
- g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

12. Ústavný súd vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov interpretácie a aplikácie práva vykonanej všeobecnými súdmi s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02).

13. Súčasťou minimálnych garancií procesnej povahy je (okrem iných) právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné (ťažiskové) otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany a z ktorého musí byť zrejmé, bez ohľadu na to, či sa odvolací (prípadne dovolací) súd stotožní a inkorporuje odôvodnenie rozhodnutí inštančne nižších súdov, že sa zaoberal a vyjadril k esenciálnym otázkam vzťahujúcim sa na ním prejednávanú vec a neuspokojil sa bez ďalšieho so závermi inštančne nižších súdov [porovnaj napr. Helle v. Fínsko, č. 20772/92, rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti a právne posúdenie veci

14. Podstatou sťažostnej argumentácie sťažovateľky je arbitrárnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu spočívajúca v nesprávnom právnom posúdení mobility dôkazného bremena v daňovom konaní.

15. K tomu ústavný súd konštatuje, že správca dane nie je povinný preukazovať, že údaje k jednotlivému účtovnému prípadu boli daňovníkom zaznamenané v rozpore so skutočnosťou. Jeho povinnosťou je len preukázať, že o súlade účtovníctva so skutočnosťou existujú vážne a dôvodné pochyby. Na ten účel musí identifikovať a preukázať konkrétne skutočnosti, na základe ktorých možno mať reálne pochybnosti o dôveryhodnosti, úplnosti či správnosti účtovníctva (k tomu porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2 Afs 24/2007 z 30. januára 2008, č. 1572/2008 Sb. NSS alebo nález Ústavného súdu Českej republiky z 29. októbra 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokiaľ správca dane unesie takto vymedzenú dôkaznú povinnosť, je opäť na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť svojich tvrdení o vierohodnosti, preukaznosti a správnosti účtovníctva vo vzťahu k predmetnému obchodnému prípadu alebo svoje tvrdenia korigoval. Daňový subjekt pritom tieto skutočnosti preukazuje už spravidla inými dôkaznými prostriedkami ako vlastným účtovníctvom.

16. Ústavný súd sa z obsahu napadnutého rozsudku citovaného v bode 4 presvedčil o tom, že jeho odôvodnenie nie je arbitrárne, je ústavne akceptovateľné a procesný postup je zlučiteľný s požiadavkami základného práva na súdnu ochranu. V daňovom konaní sťažovateľka doložila svoje tvrdenia dôkazmi – účtovníctvom (zaevidovanou faktúrou od dodávateľa [REDAKOVANÉ], pozn.) a zmluvou o poradenskej činnosti, ale po prechode dôkazného bremena na správcu dane tento uniesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dôvodnosti jeho pochyb o tom, že deklarované plnenie uskutočnil subjekt, ktorý vystavil faktúru (podrobnosti pozri s. 23 až 31 rozhodnutia daňového úradu – najmä rozpory vo výpovediach jednotlivých svedkov navzájom, pokiaľ ide o kontaktnú osobu za sťažovateľku a rozpory vo viacerých vlastných výpovediach bývalého konateľa

a jediného spoločníka dodávateľa sťažovateľky o spôsobe uskutočňovania plnenia, ako aj uskutočňovanie plnenia počas doby trvania záväzku vlastnými zamestnancami sťažovateľky, pozn.). Sťažovateľka následne nepredložila žiadne ďalšie dôkazné prostriedky, preukazujúce rozhodujúcu skutočnosť, že plnenie skutočne vykonal deklarovaný dodávateľ, čo je jej povinnosťou, aby bolo možné považovať deklarované výdavky za oprávnený náklad na daňové účely. Pokiaľ ide o subjektívne hodnotenie náročnosti vykonávanej práce zo strany svedkov, táto námietka nemá právnu relevanciu pre posudzovanie rozhodných skutočností.

17. Ústavný súd teda nezistil sťažovateľkou tvrdený ústavne nekonformný výklad aplikovanej právnej normy či ústavne relevantné nedostatky v hodnotení dôkazov, ktoré by prípadne boli po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie spôsobilé viesť k vysloveniu sťažovateľkou označeného základného práva.

18. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky, ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 2 ods. 2 a čl. 144 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu odmietol pre jej zjavnú neopodstatnenosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

19. V závere ústavný súd dodáva, že vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku bolo bez právneho významu zaoberať sa ďalšími v nej obsiahnutými návrhmi.

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

V Košiciach 7. júla 2020

Ľuboš Szigeti
predseda senátu