



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 106/2024-12

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, Gelnická 33, Košice, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/93/2022 z 20. septembra 2023 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 sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručanou Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 5. februára 2024 domáha vyslovenia porušenia svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) sp. zn. 4Sfk/93/2022 z 20. septembra 2023 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“). Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie. Okrem toho žiada priznať náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľ (daňový subjekt, ktorý ukončil podnikateľskú činnosť vo všetkých predmetoch podnikania uvedených na dokladoch o živnostenskom oprávnení k 22. októbru 2020) sa správnou žalobou v správnom súdnom konaní (z 24. mája 2021) domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 100700899/2021 z 27. apríla 2021 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočky Námestovo (ďalej len „správca dane“) č. 100034256/2019 z 11. januára 2021, ktorým sťažovateľovi vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2017 v sume 25 854,11 eur. Správca dane v rámci vykonanej daňovej kontroly preskúmaním účtovných prípadov, ako aj všetkých dokladov, ktoré sú potrebné na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti,

zistil, že doklady a vysvetlenia predložené sťažovateľom nepreukazujú dodanie tovaru (smrekovej guľatiny), ktoré mu fakturovali dvaja dodávatelia – obchodné spoločnosti [REDACTED], a [REDACTED]; preto takto účtované náklady nie sú 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“) daňovými výdavkami. Sťažovateľ presvedčený o tom, že uniesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, zotrval na námietkach vznesených v priebehu administratívneho konania týkajúcich sa nedostatočne zisteného skutkového stavu, nesprávneho vyhodnotenia dôkazov majúcich za následok nesprávne právne posúdenie veci.

3. Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 30S/94/2021-87 z 27. apríla 2022 správnu žalobu sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú [§ 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)], pričom konštatoval, že základnou spornou otázkou v predmetnom konaní bolo splnenie podmienok oprávneného uplatnenia výdavkov – nákladov v súvislosti s dodávkou tovaru, teda výdavkov preukázateľne vynaložených na účely vymedzené zákonom o dani z príjmov a zaúčtovaných v účtovníctve daňovníka, a nie zistenie subjektu, ktorý daňovníkovi tovar dodal (ako to tvrdil sťažovateľ). S poukazom na to, že daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, vyhodnotil žalobné námietky sťažovateľa ako nedôvodné a zároveň dospel k názoru, že rozhodnutia správcu dane a finančného riaditeľstva sú vecne správne a v súlade so zákonom (body 12 až 21 rozsudku krajského súdu).

4. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľ podal kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) SSP a namietal nesprávne právne posúdenie veci vychádzajúce z nesprávneho vyhodnotenia vykonaného dokazovania a nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu; v ostatnom zotrval na námietkach vznesených v správnej žalobe.

5. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú (§ 461 SSP), keď preskúmaním obsahu administratívneho spisu nezistil, že by bol sťažovateľ neprimerane zaťažený dôkazným bremenom. Poukázal na to, že z judikatúry kasačného súdu vo vzťahu k problematike daní – napr. rozsudkov sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 2015 a sp. zn. 5Sžf/45/2015 z 26. januára 2017, vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane. Nie je úlohou finančných orgánov preukazovať, že údaje deklarované na daňových dokladoch sú v rozpore so skutočnosťou, ale sú povinné preukázať, že o tvrdeniach daňového subjektu existujú natoľko závažné pochybnosti, ktoré ich činia nedôveryhodnými, nesprávnymi alebo neúplnými. Preto nie každá pochybnosť na strane finančných orgánov bude disponovať požadovanou intenzitou na to, aby dôkazné bremeno opätovne prešlo na stranu daňového subjektu. Pokiaľ však finančné orgány unesú dôkazné bremeno v tomto smere, bude na daňovom subjekte, aby aj napriek vytýkaným pochybnostiam ustál a podporil svoje pôvodné tvrdenia alebo aby ich pod ťarchou týchto pochybností korigoval, a to v danom prípade sťažovateľ nesplnil. Najvyšší správny súd nemal pochybnosť o tom, že sťažovateľ v daňovom konaní neprodukoval ani nenavrhol vykonať žiadne dôkazy, pričom sa obmedzil len na vyjadrenie

listom z 18. septembra 2020, že správca dane disponuje dokladmi preukazujúcimi dodanie tovaru od uvedených dodávateľov. Sťažovateľ sa nevyjadril k výsledkom zistení správcu dane v priebehu daňovej kontroly (č. l. 21 administratívneho spisu) ani k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly (č. l. 23 administratívneho spisu), ale až v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane navrhol preveriť údaje z registračnej pokladnice, čo však z objektívnych dôvodov nebolo možné, a teda nemohlo predstavovať vadu daňového konania.

II.

Argumentácia sťažovateľa

6. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. 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“)] opakovane vznáša námietky proti postupu správcu dane v daňovom konaní týkajúce sa vyhodnotenia dôkazov, ktorý považuje za svojvoľný, tvrdiac, že na nich nedostal odpoveď ani v konaní pred najvyšším správny súdom. V tomto kontexte považuje napadnutý rozsudok za nepresvedčivý a nedostatočne odôvodnený, pričom najvyššiemu správny súdu vytýka, že ústavne súladným spôsobom nevyložil pojem „daňový výdavok“ upravený § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov ako výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka, ktorý modifikoval tak, že „*musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný, a to vo vzťahu k dodávateľovi uvedenému na faktúrach*“.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

7. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/93/2022 z 20. septembra 2023 (bod 5), ktorý považuje za nepresvedčivý a nedostatočne odôvodnený vo vzťahu k otázke prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní (bod 6).

8. 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 v tejto súvislosti zvyčajne zdôrazňuje svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva. Preto sa ústavný súd v tomto konkrétnom prípade nebude sústreďovať na prieskum zákonnosti samotného preukazovania a vyhodnotenia reálnosti dodania zdaniteľného plnenia dodávateľom, a z toho plynúcich právnych záverov, čo predovšetkým predstavuje úlohu správneho súdnictva. Úlohou ústavného súdu preto bolo v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti posúdiť, či sa najvyšší správny súd náležite vysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľa a či konanie pred ním nebolo poznačené takou kvalifikačnou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu. 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.

9. Ústavný súd v prvom rade zdôrazňuje, že ako nezávislý súdny orgán ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 311/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by prijaté právne

závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (IV. US 43/04). O svojvôli (arbitrárnosti) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (III. ÚS 264/05, ZNaU 100/2005).

10. Vo všeobecnosti možno uviesť, že fyzické osoby – podnikatelia, sú povinné pri plnení si daňovej povinnosti v oblasti dane z príjmov postupovať podľa zákona o dani z príjmov.

11. Na účely 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 [§ 2 písm. i) zákona o dani z príjmov].

12. 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, ani výdavky (náklady) ktoré priamo vymedzuje ustanovenie § 21 zákona o dani z príjmov; ide predovšetkým o výdavky na obstaranie hmotného majetku a nehmotného majetku, ktoré do daňových výdavkov nie je možné zahrnúť jednorazovo, ale len postupne prostredníctvom odpisov. Daňovým výdavkom nie sú ani sumy použité na zvýšenie základného imania, sankčné postihy, dane zaplatené za iného daňovníka a ďalšie položky.

13. „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 vykonávajúcim 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. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.“ (I. ÚS 480/2017).

14. Vyrubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Na účel vyrubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. K vyrubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl. daňového poriadku) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl. daňového poriadku). Výsledkom vyrubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Na vyrubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia daňového konania (§ 58 až § 66 daňového poriadku). Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní (§ 63 ods. 2 daňového poriadku). Správca dane v rozhodnutí vydanom

vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani (§ 68 ods. 5 daňového poriadku).

15. K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietkami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 47/2007 z 21. novembra 2007).

16. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorého povinnosťou v priebehu daňovej kontroly je predkladať správcovi dane (jeho zamestnancovi) dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ako aj iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, resp. poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať.

17. Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

18. Dokazovanie zo strany príslušného orgánu verejnej správy zásadne slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (m. m. III. ÚS 78/2011).

19. Daňový subjekt sa nemôže dovoliavať splnenia svojej dôkaznej povinnosti v daňovom konaní ak po tom, ako správca dane preskúmaním konkrétneho účtovného prípadu a relevantných účtovných dokladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dokladov (dôkazov) predložených daňovým subjektom, avšak daňový subjekt následne uvedené spochybnenie správcu dane nedokázal vyvrátiť ďalšími dôkazmi. Zachytenie účtovného prípadu v rámci účtovníctva je zabezpečené cez účtovný zápis, čo je konkrétna výrazová forma vecnej podstaty a obsahu každého účtovného prípadu. Pre každú účtovnú jednotku platí povinnosť, že všetky účtovné prípady musia byť doložené účtovnými dokladmi a samotné účtovanie týchto prípadov v účtovných knihách sa môže vykonať len na základe dokladov. Uplatňuje sa tu tak zásada dokladovosti, keďže cieľom účtovného dokladu je dokumentovať každý jeden prípad.

20. Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle § 19 a nasl. zákona o dani z príjmov sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, t. j. musí existovať 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 (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/9/2012 z 24. októbra 2012).

21. Aj v posudzovanom prípade bolo povinnosťou sťažovateľa, ktorý si ako daňový výdavok uplatnil náklady za nákup tovaru, preukázať spôsobom nevzbudzujúcim akékoľvek pochybnosti, že daňové doklady ním predložené k daňovej kontrole sú spôsobilé preukázať splnenie zákonných podmienok na uplatnenie zníženia základu dane.

22. Vzhľadom na námietky sťažovateľa vznesené v ústavnej sťažnosti ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (zákona o dani z príjmov, daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku), ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na skutkový stav zistený správcom dane, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa.

23. V danom prípade nič nenasvedčuje tomu, že by sťažovateľ v daňovom konaní, resp. vo vyrubovacom konaní nemal možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho správneho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu. Úkony správcu dane je potrebné vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší správny súd s poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel k záveru, že sťažovateľ v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno, nemožno konštatovať, že svoje rozhodnutie odôvodnil nedostatočne a nepresvedčivo.

24. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnymi závermi najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu (m. m. II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010, I. ÚS 380/2021).

25. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

26. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľa uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 21. februára 2024

Miloš Maďar
predseda senátu