



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 401/09-17

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 16. decembra 2009 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti R., s. r. o., Č., zastúpenej advokátkou JUDr. I. R., Advokátska kancelária, K., vo veci namietaného porušenia základných práv zaručených čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 23. apríla 2009 v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 40/2009 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť spoločnosti R., 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 14. septembra 2009 faxom doručená sťažnosť spoločnosti R., s. r. o., Č. (ďalej len „sťažovateľka“), v ktorej namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a základného práva na súdne preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) z 23. apríla 2009 v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 40/2009. Sťažnosť bola ústavnému súdu doplnená predložením originálu v písomnej forme 16. septembra 2009.

Z predloženej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že po vykonaní opakovanej daňovej kontroly Daňový úrad Košice V (ďalej len „daňový úrad“) dodatočným platobným výmerom č. 709/230/43360/07/DMag z 31. decembra 2007 dorubil sťažovateľke rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2004 v sume 6 650 000 Sk. Dôvodom bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou vo veci preukázania uskutočnenia sprostredkovania, ktoré malo viesť k vynaloženiu daňovo uznateľného výdavku v sume 35 000 000 Sk ako odplaty za výsledok sprostredkovateľskej činnosti.

Na základe odvolania podaného sťažovateľom Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“ alebo „žalovaný“) rozhodnutím č. I/223/7007-35957/2008/999523-r z 18. apríla 2008 prvostupňové rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.

Sťažovateľka napadla rozhodnutie daňového riaditeľstva včas podanou žalobou podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „OSP“), ktorou navrhovala rozhodnutie daňového riaditeľstva zrušiť z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a), c) a e) OSP.

Podľa sťažovateľky ak by daňové riaditeľstvo dôsledne rešpektovalo zásadu voľného hodnotenia dôkazov v daňovom konaní, muselo by dospieť k záveru, že *„došlo naplneniu predmetu zmluvy o sprostredkovaní uzatvorenej dňa 10.06.2003 medzi W. L. ako sprostredkovateľom a žalobcom ako záujemcom, teda k sprostredkovaniu. Ved' čo už môže byť preukaznejším dôkazom o splnení záväzku sprostredkovateľa, keď sa dňa 24.01.2004 uzatvorí Zmluva o odkúpení (postúpení) pohľadávky voči spoločnosti K., s. r. o. (dlžník) medzi postupcom (C.) a postupníkom (žalobca), za ktorú žalobca postupcovi zaplatí 1,- USD a následne si žalobca ako veriteľ voči dlžníkovi uspokojí svoju pohľadávku výnosom vo výške 42.000.000,- Sk (nadobudnutím jeho majetku).“*

Sťažovateľka v podanej žalobe namietala hodnotenie ďalších dôkazov (certifikát o registrácii sprostredkovateľa), ako aj požiadavky v jej veci konajúcich daňových orgánov na predkladanie dôkazov o tvrdeniach sťažovateľky (požiadavka na predloženie zápisov z rokovaní so sprostredkovateľom, požiadavka na oznámenie mien a adries „bratislavských

právnikov“, ktorí pripravovali zmluvu o sprostredkovaní). K tomu sťažovateľka uviedla, že „*dôkazné bremeno na strane žalobcu je iba v rozsahu, čo mu zákon (§ 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb.) resp. iný zákon (napr. zák. č. 431/2002 Z. z., zák. č. 595/2003 Z. z.) ukladá.*

Nepochybne z vyššie cit. zákonných ustanovení nevyplýva žalobcovi žiadna zákonná povinnosť osobitne viesť si zápisy z rokovaní, aby ich niekedy v budúcnosti mohol predkladať napr. správcovi dane, ktorý má (v danom prípade neodôvodnené) pochybnosti.

Svoju zákonnú povinnosť (preukázať rozhodné skutočnosti pre určenie výšky dane) si žalobca v celom rozsahu splnil, čo napokon ani žalovaný nepochybnil, keďže sa stotožnil aj s výškou daňového nákladu. To, že žalovaný mal ‚pochybnosti‘ iba v dôsledku svojej nesprávnej interpretácie listinných dôkazov a mylného dožiadania ešte neznamená, že by si žalobca nesplnil svoju dôkaznú povinnosť.“.

Požiadavku vo veci konajúcich daňových orgánov na konkretizáciu osôb, ktoré pri uzatváraní zmluvy o sprostredkovaní poskytovali právne služby, sťažovateľka kritizovala tvrdením, že išlo o právnych zástupcov sprostredkovateľa viazaných podľa predpisov o advokácii povinnosťou mlčanlivosti, a teda tieto osoby, aj v prípade ich jednoznačnej identifikácie sťažovateľkou, by nemohli byť v predmetnom daňovom konaní vypočúvané ako svedkovia.

Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp. zn. 6 S 56/2008 z 15. januára 2009 sťažovateľkinu žalobu zamietol. S poukazom na ustálenú judikatúru v správnom súdnictve dôvodil, že predloženie účtovných dokladov daňovníka „*nezbavuje správcu dane oprávnenia skúmať prvotnosť operácie, na základe ktorej bol účtovný doklad vyhotovený, pričom sa do úvahy berie skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej na určenie, alebo vybratie dane ...*“. V tejto súvislosti sa potom krajský súd stotožnil so záverom daňového riaditeľstva o neunesení dôkazného bremena sťažovateľkou, keďže táto nepreukázala, že „*jedine v dôsledku činnosti sprostredkovateľa – spoločnosti W. L. na základe zmluvy o sprostredkovaní č. 30204 zo dňa 10.6.2003 a nie žiadnym iným spôsobom došlo k zaisteniu, dosiahnutiu a udržaniu jeho príjmov za kontrolované zdaňovacie obdobie. Z obsahu spisu správcu dane vyplýva aj to, že správca dane poskytol žalobcovi dostatočný dôkazný priestor v priebehu celého konania a adekvátne reagoval aj na tvrdenia žalobcu v priebehu daňovej kontroly. V tejto súvislosti*

súd, rovnako ako žalovaný poukazuje na obsah zápisníc o ústnych pojednávaniach z 20.4.2006, 17.1.2007, 13.2.2007 a 22.6.2007, na ktorých konateľ žalobcu rozporuplným a neurčitým spôsobom reagoval na otázky položené správcom dane, ktoré podľa názoru súdu smerovali k objasneniu veci a boli v súlade s procesnými oprávneniami správcu dane vyplývajúcimi z ustanovení § 2, § 29 zákona č. 511/1992 Z. z.“.

Krajský súd poukázal i na konkrétne otázky položené správcom dane na ústnom pojednávaní 22. júna 2007, na ktoré sťažovateľka reagovala tak, že *„teraz sa k tomu nevyjadri, lebo sa nevie vyjadriť. Svoje vyjadrenie doručí písomne do 8 dní správcovi dane. Na následne predložené stanovisko žalobcu z 2.7.2007 reagoval správca dane výzvou na predloženie dokladov z 27.7.2007, v ktorej vyzval žalobcu na predloženie konkrétnych informácií a dôkazov preukazujúcich okolnosti uzatvorenia zmluvy o sprostredkovaní ..., ako aj skutočností, ktoré tvrdil žalobca v závere daňového konania ohľadom zmeny adresy spoločnosti W. L. Žalobca na uvedenú výzvu nereagoval.“.*

Napokon krajský súd neakceptoval ani námietky týkajúce sa požiadaviek daňových orgánov na konkretizáciu právnych zástupcov sprostredkovateľa. Uviedol, že *„bolo by ... vyslovene na týchto osobách a nie na žalobcovi, či by odmietli svedeckú výpoveď pre okolnosti uvedené v § 7 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. alebo odmietli predložiť listiny ako tretie osoby (§ 32 ods. 4 uvedeného zákona)“.*

Rozsudok krajského súdu napadla sťažovateľka odvolaním, ktoré zdôvodnila nesprávnymi skutkovými zisteniami krajského súdu a nesprávnym právnym posúdením veci krajským súdom. Podľa sťažovateľky *„úlohou tak správcu dane, či žalovaného bolo ... vychádzať z listinných dôkazov založených v administratívnom spise a tieto dôkazy vyhodnotiť v súlade s ust. § 2 ods. 3 zákona, čím by nepochybne bola naplnená otázka skúmania prvotnosti operácie, ako na to správne poukázal I. stupňový súd.*

Aký iný dôkaz opaku mal teda daňový subjekt predložiť ako dôkaz, že jedine len na základe zmluvy o sprostredkovaní č. 30204 zo dňa 10.6.2003 došlo k zaisteniu, dosiahnutiu a udržaniu jeho príjmov v kontrolovanom zdaňovacom období, keď toto je napokon jednoznačne zrejmé zo samotného účtovníctva (§ 4 ods. 6 zák. č. 431/2002 Z.z.), účtovnej osnovy a účtovného rozvrhu (§ 13 vyššie cit. zák.) a napokon aj zo samotnej

účtovnej závierky (§ 17 ods. 3 vyššie cit. zák.). Z týchto dôkazov (§ 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb.), ktoré mal správca dane i žalovaný k dispozícii, vyplýva, že došlo k naplneniu predmetu zmluvy o sprostredkovaní uzatvorenej dňa 10.06.2003 medzi W. L. ako sprostredkovateľom a žalobcom ako záujemcom.“.

Sťažovateľka ďalej v odvolaní argumentovala, že aj keď sa správca dane dopytoval na značné množstvo údajov, sťažovateľka ako daňový subjekt mu na tieto otázky „postupne zodpovedal, pričom aj samotný správca dane viackrát nedokázal dostatočne konkretizovať svoje otázky a obmedzil sa iba na výzvu citujúc ust. § 29 ods. 8 zákona“. K problému identifikácie právnych zástupcov sprostredkovateľa sťažovateľka uviedla, že „títo advokáti, keď im oznámil, že ich mieni navrhnúť vypočuť ako svedkov v daňovom konaní, konateľovi žalobcu uviedli, že ‚svojho klienta už nezastupujú, vrátili mu všetky doklady (§ 32 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb., § 13 Advokátskeho poriadku), pričom neboli ním zbavení zákonom uloženou povinnosťou mlčanlivosti a v prípade ich predvolania ako svedkov využijú ust. § 7 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb.‘, je na mieste položiť si otázku hospodárnosti a samotnej účelnosti vykonania takéhoto úkonu a vychádzať už vyššie cit. zásady – čo najmenšieho zaťažovania tretích osôb (§ 2 ods. 3 zákona) v spojení s už zhromaždenými dôkazmi v administratívnom spise (§ 29 ods. 4 zákona).“.

Sťažovateľka odvolanie uzavrela konštatovaním, že „ak teda 1. stupňový súd dôsledne nevychádzal z vyššie uvedených zásad daňového konania a aplikácie príslušných ustanovení o dokazovaní v daňovom konaní pri preskúmaní samotného konania, ktoré predchádzalo vydaniu žalobou napadnutého rozhodnutia, došlo tým nepochybne k porušeniu zákonom chránených záujmov žalobcu a k takej chybe konania a samotného napadnutého rozhodnutia správneho orgánu (žalovaného), ktoré v dôsledku toho nemožno považovať, že by bolo vydané v súlade so zákonom, sú teda splnené všetky zákonné podmienky pre zmenu rozsudku 1. stupňa, tak, že sa zruší žalobou napadnuté rozhodnutie a vec sa vráti na ďalšie konanie.“.

Najvyšší súd o podanom odvolaní sťažovateľky rozhodol rozsudkom sp. zn. 3 Sžf 40/2009 z 23. apríla 2009 tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. Vzhľadom na to, že najvyšší súd nepovažoval za potrebné doplniť výrok ani odôvodnenie

rozsudku krajského súdu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia doplnil názor, že *„ohľadne vecnej súvislosti medzi sprostredkovaním a odkúpením pohľadávky má daňový subjekt dôkazné bremeno, ktoré podľa obsahu administratívneho spisu neuniesol. Žalobca ako daňový subjekt uskutočňujúci daňovú transakciu tohto typu si musí byť vedomý, že na jej preukázanie je potrebné v priebehu sprostredkovania zabezpečovať dôkazy tak, aby o ju mohol daňovým orgánom preukázať. Najvyšší súd sa stotožnil s vyhodnotením dôkaznej situácie uskutočneným súdom prvého stupňa a v celom rozsahu naň odkazuje.“*

V sťažnosti doručenej ústavnému súdu sťažovateľka tvrdila porušenie základných práv zaručených čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy v nejasnosti rozhodnutí všeobecných súdov plynúcich z rozporu medzi záverom daňového riaditeľstva, ktoré založilo svoje rozhodnutie na názore, že sťažovateľka nevyvrátila *„pochybnosti o sprostredkovaní odkúpenia pohľadávky voči spoločnosti K., s. r. o. práve spoločnosťou W. L.“*, a záverom konajúcich súdov, ktorý *„spočíva v konštatovaní, že sťažovateľka (žalobkyňa) nepreukázala, že jedine v dôsledku činnosti sprostredkovateľa spoločnosti W. L. došlo k odkúpeniu pohľadávky voči spoločnosti K., s.r.o. Súd v správnom súdnictve však nemôže nahrádzať právne úvahy a skutkové závery správnych orgánov svojimi vlastnými, resp. pomáhať správny orgánom pri odôvodňovaní napadnutého rozhodnutia.“*

Sťažovateľka tiež poukázala na podľa jej názoru účelový postup a závery daňového úradu ako správcu dane v priebehu daňového konania, pretože *„vytváral v protokole o daňovej kontrole a najmä v dodatočnom platobnom výmere konštrukcie, ktoré nemali oporu vo vykonanom dokazovaní a ktorými krajne účelovo dospel k záveru, pre ktorý sa v priebehu daňovej kontroly snažil nájsť odôvodnenie. ... Postup správcu dane ... vyústil do vydania dodatočného platobného výmeru, v ktorom správca dane dôkazy, ktoré odporovali jeho vopred pripravenému záveru o neuznaní daňového výdavku za sprostredkovanie a nielen napriek tomu, že ich mal k dispozícii, neuviedol.“*

Sťažovateľka konkretizovala svoje výhrady poukazom na výzvu daňového úradu z 27. júla 2007, v ktorej uložil sťažovateľke *„predkladať dôkazy o skutočnostiach, ktoré sa netýkali sťažovateľky a sťažovateľka nemala ani praktickú možnosť dôkazy žiadané*

daňovým úradom predložiť (napr. o tom, že spoločnosť W. Ltd. nevykonáva obchodnú činnosť na území UK.“.

Podľa názoru sťažovateľky v predmetnom konaní preukázala skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane. „*Ako však už bol uvedené, pochybnosti správcu dane nemôžu byť podkladom pre vydanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, keďže takéto rozhodnutie môže vychádzať len zo zistení správcu dane. V predmetnej veci však správca dane k žiadnemu zisteniu nedospel. Správca dane dospel k pochybnostiam, ktorá sa stali základom a jediným podkladom jeho rozhodnutia.“* Ak sťažovateľka predložila v daňovom konaní písomné dôkazy preukazujúce uskutočnenie sprostredkovania, „*potom správca dane alebo v rámci svojej povinnosti podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Z.z. v konaní mohol vykonaným dokazovaním vyvrátiť hodnovernosť týchto dokladov, alebo v prípade, že tieto dôkazy vykonané neboli, akceptovať preukázanie týchto výdavkov. Pochybnosti správcu dane, ktoré v priebehu konania neboli odstránené a nahradené skutkovými zostaveniami správcu dane, sú zásadným pochybením postupu správcu dane. V tejto súvislosti sťažovateľka poukazuje na to, že nie je pravdivé tvrdenie obsiahnuté v rozhodnutí krajského súdu, z ktorým sa najvyšší súd stotožnil, o pasivite sťažovateľky pri preukázaní skutočností významných pre zistenie výšky dane. Sťažovateľka preukázala listinnými dôkazmi oprávnenosť svojich nákladov, ak aj na (z časti iracionálne) výzvy správcu dane nereagovala, nemožno u potrestať nezákonným rozhodnutím.“.*

V závere sťažnosti sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd takto rozhodol:

„Právo sťažovateľky

- domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva v konaní pred súdmi Slovenskej republiky zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,

- domáhať sa preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy súdom zakotveného v článku 46 ods. 2 Ústavy SR,

rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 40/2009 zo dňa 23.4.2009, bolo porušené.

Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 40/2009 zo dňa 23.4.2009 a vracia mu vec na ďalšie konanie.

Ústavný súd Slovenskej republiky zakazuje Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky v porušovaní namietaných práv sťažovateľky.

Odporca je povinný nahradiť sťažovateľke všetky trovy tohto konania.“

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 ustanovenia § 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.

Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v ustanovení § 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 náležitosti predpísané zákonom, 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.

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.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto

rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Ústavný súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej o zjavne neopodstatnený návrh ide vtedy, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98). Teda úloha ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní návrhu nespočíva v tom, aby určil, či preskúmanie veci predloženej navrhovateľom odhalí existenciu porušenia niektorého z práv alebo slobôd zaručených ústavou, ale spočíva len v tom, aby určil, či toto preskúmanie vylúči akúkoľvek možnosť existencie takéhoto porušenia. Ústavný súd teda môže pri predbežnom prerokovaní odmietnuť taký návrh, ktorý sa na prvý pohľad a bez najmenšej pochybnosti javí ako neopodstatnený (I. ÚS 4/00).

Dôvodom na odmietnutie návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť je absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej. Inými slovami, ak ústavný súd nezistí relevantnú súvislosť medzi namietaným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých navrhovateľ namieta, vysloví zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti a túto odmietne (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

Ústavný súd už viackrát vyslovil názor (napr. I. ÚS 26/94, I. ÚS 23/06), že obsah základného práva na súdnu a inú právnu ochranu uvedený v čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva len v tom, že osobám nemožno brániť v uplatnení práva alebo ich diskriminovať pri jeho uplatňovaní. Jeho obsahom je i zákonom upravené relevantné konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky.

Základné právo na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy podľa stabilizovanej judikatúry ústavného súdu všeobecný súd nemôže porušiť, ak koná vo veci v súlade s procesno-právnymi predpismi upravujúcimi postupy v občianskoprávnom konaní (II. ÚS 122/05), čo principiálne platí aj v prípade základného práva podľa čl. 46 ods. 2

ústavy uplatňovaného v podstate ako lex specialis vo veciach, o ktorých rozhodol orgán verejnej správy.

Zásadná námietka sťažovateľky proti sťažnosťou napadnutému rozsudku najvyššieho súdu sa vo svojej podstate zakladala na názore, že najvyšší súd ako súd odvolací v rámci konania o sťažovateľkinom odvolaní neodstránil pochybenia, ktorých sa dopustil krajský súd ako súd prvostupňový pri meritórnom prerokovaní sťažovateľkinej žaloby, pričom tieto pochybenia mali vyplývať z nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom v nadväznosti na právne posúdenie sťažovateľkinej veci daňovými orgánmi.

Z argumentácie obsiahnutej v predloženej sťažnosti vyplýva, že sporným je právne posúdenie otázky rozdelenia dôkazného bremena v daňovom konaní vzhľadom na skutkové okolnosti sťažovateľkinho prípadu. Nesprávne právne posúdenie potom malo viesť i k nedostatočnému objasneniu skutkového stavu v predmetnej veci konajúcimi daňovými orgánmi. Krajský súd ani najvyšší súd podľa sťažovateľky uvedené nedostatky v rámci realizácie svojej prieskumnej právomoci nevzali do úvahy, čo malo viesť k porušeniu jej základného práva na súdnu ochranu i jej základného práva na prieskum zákonnosti odvolacieho rozhodnutia daňového riaditeľstva.

Napriek tomu, že ústavný súd v zmysle svojej ustálenej judikatúry nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, s výnimkou ich arbitrárnosti alebo zjavnej neodôvodnenosti majúcej za následok porušenie základného práva (obdobne napr. I. ÚS 13/00, III. ÚS 151/05, III. ÚS 344/06), charakter uvedenej námietky vyžaduje, aby ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti zameral svoju pozornosť na aplikáciu procesno-právnych noriem zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) regulujúcich rozdelenie dôkazného bremena v daňovom konaní. Len tak totiž bolo možné dospieť k jednoznačnému záveru o tom, či krajský súd a najvyšší súd v predmetnej kauze posúdili otázku zákonnosti postupu a rozhodnutí daňových orgánov v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy. Ústavný súd pritom aj vzhľadom na využitie ustanovenia § 219 ods. 2 OSP

najvyšším súdom vychádzal zo vzájomnej spätosti rozsudku krajského súdu a rozsudku najvyššieho súdu (II. ÚS 78/05), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Z uvedených ustanovení plynie záver, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní z uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. Tento záver

potvrďuje aj ustálená judikatúra (napríklad rozsudok najvyššieho súdu z 30. mája 2000 sp. zn. 4 SŽ 136/1999).

Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú.

Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

Ústavný súd konštatuje, že sťažovateľka vo vzťahu k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2004 zjavne splnila obe uvedené základné povinnosti plynúce z relevantných ustanovení zákona o správe daní a poplatkov. V priebehu následne vykonávanej daňovej kontroly však daňový úrad ako správca dane preukázateľným spôsobom spochybnil vierohodnosť a pravdivosť účtovných dokladov vedených sťažovateľkou i písomne uzavretej zmluvy o sprostredkovaní, a to v otázke daňovej uznateľnosti výdavku zaúčtovaného sťažovateľkou z titulu údajného vyplatenia odmeny za sprostredkovanie kúpy pohľadávky. Ústavný súd tu poukazuje hlavne na zistenie daňového úradu uvedené v dodatočnom platobnom výmere z 31. decembra 2007

o nedostatku finančných prostriedkov, ktorými sťažovateľka mohla v čase údajnej úhrady časti odmeny za sprostredkovanie disponovať, ako aj na zistenia plynúce z konfrontácie identifikačných údajov sprostredkovateľa v písomnom vyhotovení zmluvy o sprostredkovaní a obsahu odpovedí na žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií zaslané britskou daňovou správou.

Na základe daňovej kontroly tak došlo opätovne k presunu dôkazného bremena týkajúceho sa daňovej uplatniteľnosti výdavku v podobe odmeny za sprostredkovanie na sťažovateľku ako daňový subjekt. Nemožno preto súhlasiť s argumentáciou sťažovateľky obsiahnutou v jej odvolaní proti rozsudku krajského súdu, podľa ktorej z dôkazov ňou predložených správcovi dane (zmluva o sprostredkovaní č. 30204 z 10. júna 2003, účtovné doklady) „*vyplýva, že došlo k naplneniu predmetu zmluvy o sprostredkovaní uzatvorenej dňa 10.06.2003 medzi W. L. ako sprostredkovateľom a žalobcom ako záujemcom*“. Daňový úrad ako správca dane totiž úspešne spochybnil dôkaznú hodnotu sťažovateľkiných dôkazov, a tak bolo jej povinnosťou protidôkazmi preukázať uskutočnenie sprostredkovania ako základnú podmienku daňovej uplatniteľnosti odmeny za sprostredkovanie ako daňového výdavku podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Ústavný súd nevidí rozpor medzi záverom daňového riaditeľstva o existencii pochybností o uskutočnení sprostredkovania odkúpenia pohľadávky a záverom krajského súdu a najvyššieho súdu, podľa ktorého sťažovateľka nepreukázala, „*že jedine v dôsledku činnosti sprostredkovateľa spoločnosti W. L. došlo k odkúpeniu pohľadávky voči spoločnosti K., s.r.o.*“. Tu je potrebné zdôrazniť, že pochybnosti správcu dane neboli výrazom jeho svojvôle, pretože boli riadne preukázané zisteniami z daňovej kontroly. Inými slovami, správcovi dane sa podarilo preukázateľne vyvrátiť dôkaznú hodnotu sťažovateľkou predložených listinných dôkazov. Následne tak bolo jej úlohou pochybnosti vyvrátiť ďalším preukazovaním uskutočnenia sprostredkovania. Nepostačoval odkaz na spochybnené písomné listinné dôkazy predložené správcovi dane.

V tejto súvislosti nebolo možné akceptovať ani sťažovateľkinu argumentáciu, že daňový úrad od nej požadoval predloženie dôkazov, ktoré nebolo prakticky možné predložiť. Ústavný súd tu poukazuje na odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, podľa ktorého sťažovateľka ako daňový subjekt uskutočňujúci odkúpenie pohľadávky na základe sprostredkovania „*si musí byť vedomý, že na jej preukázanie je potrebné v priebehu sprostredkovania zabezpečiť dôkazy tak, aby ju ... mohol daňovým orgánom preukázať*“⁴. V tejto súvislosti ústavný súd berúc do úvahy obsah výzvy daňového úradu z 27. júla 2007 zastáva názor, že požiadavky, aby sťažovateľka preukázala, kto je majiteľom sprostredkovateľa, aby uviedla a preukázala, ako sa dozvedela o zmene adresy sprostredkovateľa, prípadne aby preukázala, že sprostredkovateľ nevykonáva obchodnú činnosť na území Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, nie sú nijako objektívne nesplniteľné. Navyše, sťažovateľka môže svoje dôkaznú povinnosť úspešne realizovať nielen predložením dôkazov na vykonanie správcovi dane, ale aj navrhnutím obstarania a následného vykonania konkrétneho dôkazu.

Ústavný súd tak dospel k záveru o nedôvodnosti sťažnostných námietok sťažovateľky, pretože tieto nepreukázali ústavne relevantnú súvislosť základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. a 2 ústavy a odvolacieho rozsudku najvyššieho súdu. Daňové orgány v sťažovateľkinej kauze totiž interpretovali ustanovenia zákona o správe daní a poplatkov regulujúce rozdelenie dôkazného bremena v daňovom konaní ústavne konformným spôsobom, a preto v konaní o sťažovateľkinej žalobe podľa druhej hlavy piatej časti OSP konajúce súdy svojimi rozsudkami poskytli jej základnému právu na prieskum zákonnosti rozhodnutia daňového riaditeľstva ochranu v požadovanej kvalite. Tak nemohlo za žiadnych okolností dôjsť ani k porušeniu základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu.

Ústavný súd z už uvedených dôvodov posúdil predmetnú sťažnosť ako zjavne neopodstatnenú.

Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku sa ústavný súd už nezaoberal ďalšími požiadavkami formulovanými sťažovateľkou v sťažnostnom petite.

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

V Košiciach 16. decembra 2009