



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 793/2014-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 17. decembra 2014 predbežne prerokoval sťažnosť [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpeného advokátom JUDr. Jozefom Herbulákom, Brnianska 1K, Trenčín, vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 13 ods. 1 písm. a), čl. 20, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 14/2013 a jeho rozsudkom z 26. februára 2014 a takto

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

Sťažnosť [REDACTED] o d m i e t a pre zjavnú neopodstatnenosť.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 23. mája 2014 doručená sťažnosť [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľ“) vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 13 ods. 1 písm. a), čl. 20, čl. 46 ods. 1

a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 14/2013 a jeho rozsudkom z 26. februára 2014 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“).

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že príslušný správca dane (Daňový úrad Považská Bystrica) u sťažovateľa vykonal daňovú kontrolu na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2006 a na podklade protokolu z daňovej kontroly vydal dodatočný platobný výmer, ktorými mu vyrubil rozdiel dane z príjmov v sume 228 109,50 € z dôvodu neuznania ním deklarovanych daňových výdavkov. Na základe odvolania sťažovateľa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací orgán“) napadnutý dodatočný platobný výmer potvrdilo.

3. Sťažovateľ sa následne na Krajskom súde v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) domáhal súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia odvolacieho orgánu a žiadal súd o jeho zrušenie. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 13 S 39/2011 z 18. októbra 2011 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol, keďže nezistil porušenie zákona ani v postupe, ani v rozhodnutí odvolacieho orgánu a správcu dane. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ odvolanie, na základe ktorého najvyšší súd rozsudkom napadnutým touto sťažnosťou rozhodol tak, že potvrdil napadnutý rozsudok krajského súdu.

4. Sťažovateľ namieta porušenie označených práv, ku ktorému podľa jeho názoru došlo postupom a rozsudkom najvyššieho súdu, pričom argumentácia sťažovateľa bola nasledujúca:

*«... v konaní nebolo sporné, že v rámci vykonávanej daňovej kontroly dane z príjmov FO za rok 2006 bolo zistené, že u mňa došlo vzhľadom na časový odstup (daňová kontrola vykonávaná po 4 rokoch) zrejme pri sťahovaní k strate účtovníctva, v dôsledku čoho som pri daňovej kontrole objektívne nemohol predložiť účtovné doklady preukazujúce príjmy a výdavky vykázané v daňovom priznaní. V plnom rozsahu si uvedomujem, že ako daňový subjekt som nositeľom dôkazného bremena a že pokiaľ hodnoverne (faktúrami a dodaciami*

listami) nepreukážem daňové príjmy a výdavky, bude to mať pre mňa negatívne následky v podobe zvýšenia daňovej povinnosti, prípadne uloženia pokuty... Podstatou namietaného porušenia mojich ústavných práv je arbitrárny a šikanózny postup daňových orgánov aprobovaný i vyššie citovanými súdnymi rozhodnutiami, kedy správca dane navýšil základ dane o plnú sumu deklarováných daňových výdavkov a určil základ dane na 36.966.691,- Sk, teda hoci žiadnym spôsobom nespochybnil moje prijaté tržby z predaja tovaru, výdavky mi nepriznal žiadne, teda postupoval tak, ako keby som tovar predával bez toho, že by som do jeho predchádzajúcej kúpy musel investovať čo i len jeden cent...

Správca dane sa v predmetnej veci nepokúsil daň určiť dohodou a vyššie citovaný dodatočný platobný výmer taktiež nie je výsledkom určenia dane podľa pomôcok. V konaní pred krajským i najvyšším súdom som túto skutočnosť opakovane namietal, na čo súdy oboch stupňov reagovali stanoviskom, že určenie dane podľa pomôcok je vnímané ako osobitný sankčný prostriedok za nečinnosť daňového subjektu, resp. ak z objektívnych príčin daňový subjekt nie je schopný potrebné doklady predložiť, napr. z dôvodu požiaru, krádeže a pod. Taktiež boli súdy oboch stupňov toho názoru, že na určenie dane podľa pomôcok nie sú splnené zákonné predpoklady...

Z odôvodnenia rozsudkov nepriamo vyplýva, že daň podľa pomôcok by bolo možné určiť v prípade, ak by som so správcom dane vôbec nebol spolupracoval - v danom prípade som však vyvinul snahu a boli zadovážené aspoň faktúry preukazujúce výdavky vystavené spoločnosťami [REDACTED] a [REDACTED], ktorých výška však bola rádovo v desiatkach eur a podstatným spôsobom neovplyvnili celkové určenie základu dane. Všeobecné súdy teda vyslali signál, že pre daňový subjekt je výhodnejšie nespolupracovať so správcom dane vôbec, pretože v takom prípade majú nádej, že im bude daň určená podľa pomôcok (teda že správca dane aspoň sčasti uzná, že ak daňový subjekt predával tovar, musel ho predtým niekde nakúpiť, s čím mal daňové výdavky), naopak, prípadnú spoluprácu im daňový úrad „odplatí“ tak, že za základ dane vezme celkovú sumu tržieb bez odpočítania akýchkoľvek výdavkov, i keď je na prvý pohľad zrejmé, že ak podnikateľ predáva akýkoľvek tovar (pokiaľ ho sám nevyrába), musel ho predtým nakúpiť. Z vyššie uvedeného pohľadu je záver súdov, že v mojom prípade neboli splnené podmienky na určenie dane podľa pomôcok v príkrom rozpore so zákonom...

*Súdy oboch stupňov ďalej dôvodili, že pokiaľ by i boli splnené zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok (ktoré podmienky podľa môjho názoru splnené boli), bolo možnosťou a nie povinnosťou správcu dane určiť daň podľa pomôcok... Pokiaľ teda v prejednávanej veci bola výška daňových príjmov nesporná, za použitia pomôcok mal správca dane odhadnúť výšku daňových výdavkov, najmä zistením obvyklej veľkoobchodnej marže v danom odvetví z iných daňových konaní, prípadne dopytom na niekoľko spoločností prevádzkujúcich veľkoobchod s mäsom a mäsovými výrobkami, prípadne bolo možné zisťovať priemerné ceny jednotlivých komodít na veľkoobchodnom trhu a objektívne ustáliť, za akú cenu mohol byť tovar od dodávateľov nakúpený. Je zrejmé, že takýmto postupom by správcom dane určené výdavky zrejme boli nižšie, ako som deklaroval v daňovom priznaní, t. j., i tak by som bol dodatočným platobným výmerom zaviazaný doplatiť daň, avšak nie vo výške vychádzajúcej z celkových tržieb a uvažujúc s nulovými nákladmi na podnikanie...*

*Výklad všeobecných súdov, podľa ktorého v danom prípade určenie dane podľa pomôcok bolo ponechané na vôli správcu dane, nemôže z ústavnoprávneho hľadiska obstať. Správca dane v danom prípade obchádzal zákon a určil mi daň spôsobom, ktorý nemá oporu v žiadnom zákonnom ustanovení... Postup najvyššieho súdu, ktorý vyššie uvedené pochybenia prehliadol, je zásahom do mojich základných ústavných práv, najmä do práva vlastníť majetok, keďže moja majetková sféra je povinnosťou zaplatiť daň priamo dotknutá (čl. 20 ods. 1 Ústavy SR), rovnako bol porušený čl. 13 písm. a) Ústavy SR, podľa ktorého povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd.*

*Napadnutých rozsudkom bolo ďalej porušené moje právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, súčasťou ktorého je i právo na jasné a presvedčivé odôvodnenie rozsudku... Keďže v predmetom prejednávanej veci je riešenie otázky, či bolo povinnosťou správcu dane určiť daň podľa pomôcok alebo nie, vytykáam najvyššiemu súdu, že sa iba obmedzil na konštatovanie podľa jeho názoru správnosti dôvodov rozsudku krajského súdu...*

*Odvolaciemu konaniu pred najvyšším súdom je potrebné vytknúť i jeho celkovú dĺžku. Zo spisu vyplýva, že odvolanie proti rozsudku krajského súdu som podal dňa*

*7.12.2011, následne som dňa 21.12.2011 zaplatil súdny poplatok za odvolanie, po doručení vyjadrenia žalovaného bol spis odstúpený najvyššiemu súdu. O odvolaní rozhodol odvolací súd až dňa 26.2.2014, t.j. po viac ako dvoch rokoch od podania odvolania, pričom nečinnosť súdu počas dvoch rokov je porušením môjho práva na verejné prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR.»*

5. Sťažovateľ v petite sťažnosti navrhol, aby ústavný súd rozhodol nálezom tak, že postupom najvyššieho súdu v predmetnom konaní, ako aj napadnutým rozsudkom boli porušené jeho označené práva, ďalej žiadal, aby ústavný súd zrušil rozsudok najvyššieho súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Požadoval priznať aj náhradu trov konania v sume 340,90 €.

## II.

6. 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.

Podľa čl. 13 ods. 1 písm. a) ústavy povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd.

Podľa čl. 20 ods. 1 ústavy každý má právo vlastníť majetok.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde.

Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prieťahov.

7. 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.

8. Z ustálenej judikatúry ústavného súdu vyplýva, že 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, III. ÚS 142/2011). 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. Dôvodom odmietnutia návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť je absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným rozhodnutím, konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej.

9. Súčasťou stabilizovanej judikatúry ústavného súdu je aj doktrína možných zásahov ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov vo veciach patriacich do ich právomoci. Ústavný súd predovšetkým pripomína, že je nezávislým súdnym orgánom

ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy). Vo vzťahu k všeobecným súdom nie je prieskumným súdom ani riadnou či mimoriadnou opravnou inštanciou (m. m. I. ÚS 19/02, I. ÚS 31/05) a nemá zásadne ani oprávnenie preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (m. m. II. ÚS 21/96, II. ÚS 134/09). Ústavný súd v tejto súvislosti vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že pri uplatňovaní svojej právomoci nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Sú to teda všeobecné súdy, ktorým prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Táto ochrana sa prejavuje aj v tom, že všeobecný súd odpovedá na konkrétne námietky účastníka konania, keď jasne a zrozumiteľne dá odpoveď na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Ústavný súd už opakovane uviedol (napr. II. ÚS 13/01, I. ÚS 241/07), že ochrana ústavou prípadne dohovorom garantovaných práv a slobôd (resp. ústavnosti ako takej) nie je zverená len ústavnému súdu, ale aj všeobecným súdom, ktorých sudcovia sú pri rozhodovaní viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 ústavy a zákonom (čl. 144 ods. 1 ústavy). V súvislosti so sťažnosťami namietajúcimi porušenie základných práv a slobôd rozhodnutiami všeobecných súdov už ústavný súd opakovane uviedol, že jeho úloha pri rozhodovaní o sťažnosti pre porušenie práva na súdnu ochranu rozhodnutím súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov súdnej interpretácie a aplikácie zákonných predpisov s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách najmä v tom smere, či závery všeobecných súdov sú dostatočne odôvodnené, resp. či nie sú arbitrárne s priamym dopadom na niektoré zo základných ľudských práv (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05, I. ÚS 241/07).

### **K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu**

#### **podľa čl. 46 ods. 1 ústavy**

10. Keďže sťažovateľ v jadre sťažnosti napáda najmä dôvody rozsudku najvyššieho súdu, ktoré považuje za ústavne neakceptovateľné, ústavný súd sa najskôr oboznámil

s napadnutým rozsudkom. Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku najskôr zhrnul podstatné dôvody rozsudku krajského súdu:

*„Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu je zrejmé, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca nepredložil správcovi dane v priebehu daňovej kontroly hodnoverné dôkazy o nákupe mäsa od spoločnosti [REDAKOVANÉ] a o preprave tovaru spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. Spornou zostala skutočnosť, či správca dane postupoval v súlade so zákonom, ak neurčil daň dohodou alebo podľa pomôcok v zmysle ust. § 29 ods. 5, 6 zák. č. 511/1992 Zb. nakoľko žalobca zastával názor, že správca dane mohol použitím pomôcok objektivizovať nákupné ceny (mäsa), veľkoobchodné marže tohto tovaru a tento postup by v súlade so zákonom vyústil do určenia odpočítateľných položiek na účel dane z príjmu. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu o tom, že daň z príjmu za rok 2006 bolo možné určiť dohodou alebo použitím pomôcok. Poukázal na znenie ust. § 29 ods. 5, 6 zákona o správe daní, z čoho následne vyvodil záver, že dohodou alebo použitím pomôcok sa určuje celá daň a nie iba tá časť základu dane, ktorú nemožno určiť pre nesplnenie dôkaznej povinnosti daňovníkom, prípadne pre nesplnenie niektorých zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť. Konštatoval, že žalobca spolupracoval so správcom dane a preukázal časť výdavkov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a tieto boli uznané za daňové výdavky, pričom za zákonný označil postup správcu dane, ako i žalovaného, keď neuznali výdavky zaúčtované v peňažnom denníku za sledované zdaňovacie obdobie, ku ktorým neboli žalobcom predložené účtovné doklady. Krajský súd zastával názor, že podmienky pre určenie dane dohodou alebo použitím pomôcok neboli splnené, pretože tento postup by sa vzťahoval len na časť základu dane, ktorú nebolo možné určiť pre nesplnenie dôkazných povinností žalobcom.“*

Následne najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku zhrnul obsah odvolania a vyjadrenia k nemu, a k svojmu odôvodneniu potvrdzujúceho rozsudku v podstatnom uviedol:

*«Najvyšší súd Slovenskej republiky sa po dôslednom oboznámení sa s napadnutým rozsudkom krajského súdu, v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní, ako aj s obsahom*

súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj kompletný administratívny spis žalovaného správneho orgánu, sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou krajského súdu obsiahnutou v odôvodnení rozsudku, ktorú považoval za vecne správnu. Napriek tomu, že žalobca v odvolaní namietal nedostatočné odôvodnenie rozsudku krajského súdu, ktorého nedostatok alebo nezrozumiteľnosť dôvodov predstavuje závažné procesné pochybenie súdu spočívajúce v odňatí možnosti konať pred súdom - ktoré zákonodarca spája s odvolacím dôvodom podľa § 205 ods. 2 v spojení s § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. - odvolací súd sa s týmto názorom nestotožňuje. Krajský súd totiž v odôvodnení rozsudku dostatočne jasne a zrozumiteľne ozrejmil dôvody, ktoré ho viedli k prezentovanému právnemu záveru o zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia a pokiaľ dal odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky, podľa názoru odvolacieho súdu nebolo možné konštatovať, že by bolo v rozpore so základným právom účastníka na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru (bližšie pozri napr. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06). Okrem toho súd v správnom súdnictve preskúmava rozhodnutie a postup orgánu verejnej správy predovšetkým v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (t. j., v medziach žaloby), pričom rozsahom týchto tvrdení je súd viazaný a nemôže ho prekročiť. Správne súdnictvo je ovládané koncentračnou zásadou, za existencie ktorej žalobca môže žalobné dôvody síce meniť, resp. rozširovať, avšak táto jeho možnosť je časovo limitovaná, t. j. disponuje ňou len do konca lehoty na podanie žaloby (§ 250b ods. 1 O.s.p.). Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva právny záver o nesplnení podmienok pre určenie dane dohodou alebo podľa pomôcok, teda v rozpore s presvedčením žalobcu, ktorý i naďalej zotrval na svojom tvrdení ohľadne nesprávnosti postupu správcu dane pri určovaní dane. V tejto súvislosti považuje odvolací súd za potrebné zdôrazniť, že správa daní s prihliadnutím na jej účel 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 (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane, čiže sa uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, ale je na daňovom subjekte preukázať, že skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne. V predmetnej veci žalobca nepreukázal kúpu tovaru od spoločnosti [REDAKOVANÉ] ani jeho prepravu spoločnosťou [REDAKOVANÉ], avšak iné skutočnosti neboli sporné t. j. ani žalobcom v daňovom konaní priznané príjmy. Uvedené nie je v rozpore ani s ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní podľa ktorého, 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. Pokiaľ si však žalobca uplatnil výdavok, tento vzhľadom na jeho dôkaznú povinnosť musí aj hodnoverne preukázať, na čo bol správcom dane v priebehu daňovej kontroly niekoľkokrát vyzvaný. Žalobca však v konaní uvedené skutočnosti žiadnym spôsobom nepreukázal, čím neunesol svoje dôkazné bremeno, pričom túto skutočnosť ani nerozporuje. Z uvedeného teda vyplýva záver, že správca dane a ani žalovaný nepostupovali v rozpore so zákonom, keď žalobcovi nepreukázané uplatnené výdavky neuznali.

V súvislosti s určovaním dane podľa pomôcok odvolací súd zastáva obdobný názor ako krajský súd, podľa ktorého neboli splnené podmienky pre postup správcu dane podľa ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní. V krajných prípadoch môže správca dane pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok, avšak uvedený postup je vnímaný ako osobitný sankčný prostriedok za nečinnosť daňového subjektu, resp. z objektívnych príčin kedy daňový subjekt

nie je schopný na základe vyššej moci („vis maior“) potrebné doklady predložiť, napr. z dôvodu požiaru, krádeže atď. Nič to však nemení na tom, že určovať daň podľa pomôcok je ponechané na vôli správcu dane, a teda zákon neukladá v prípade porušenia akejkoľvek povinnosti daňového subjektu obligatórnu povinnosť postupovať podľa vyššie citovaného ustanovenia. V tomto kontexte odvolací súd poukazuje na záver odôvodnenia žalovaného, z ktorého je zrejmé, prečo žalovaný nepristúpil k určeniu dane podľa pomôcok. Okrem iného aj pokiaľ by správca dane pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok vzhľadom na znenie ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, daňovým výdavkom je výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka, výdavok musí byť preukázaný.

*Vzhľadom na uvedené skutočnosti najvyšší súd ako súd odvolací napadnutý rozsudok krajského súdu podľa súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1 potvrdil.»*

11. Z odôvodnenia sťažnosťou napadnutého rozsudku najvyššieho súdu podľa názoru ústavného súdu jasne a zrozumiteľne vyplývajú dôvody, pre ktoré najvyšší súd rozhodol tak, že potvrdil rozsudok krajského súdu. V odôvodnení napadnutého rozsudku dal najvyšší súd sťažovateľovi podrobnú odpoveď na to, prečo v okolnostiach jeho daňovej veci neboli naplnené predpoklady na zrušenie preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov. Ústavný súd preto konštatuje, že právny záver najvyššieho súdu nevykazuje znaky arbitrárnosti či svojvôle, čo by bolo možné konštatovať len v prípade, ak by sa natoľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení zákona, že by tým zásadne poprel ich účel a význam (m. m. III. ÚS 264/05). Skutočnosť, že sa sťažovateľ s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť tento právny názor svojím vlastným (m. m. II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08).

12. V rozsudku najvyššieho súdu teda ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil nič, čo by ho robilo ústavne neakceptovateľným, a teda vyžadujúcim

korekciu zo strany ústavného súdu. Pokiaľ teda ide o namietaný zásah do základného práva na súdnu ochranu sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ústavný súd uzatvára, že rozsudok najvyššieho súdu je vnútorne logický, nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej svojvôle konajúceho všeobecného súdu, rešpektuje zákonné požiadavky na odôvodnenie rozsudku (§ 157 ods. 2 OSP), nie je arbitrárny a zrozumiteľným spôsobom dáva odpoveď na otázku, prečo najvyšší súd na odvolanie sťažovateľa potvrdil rozsudok krajského súdu. Inak povedané, v sťažnosti absentuje ústavno-právny rozmer, čo je zvýraznené aj jej vnútornou štruktúrou. V jej rámci totiž prevažuje snaha sťažovateľa predložiť ústavnému súdu svoj pohľad na výklad jednoduchého (v zmysle podústavného) práva (daňových noriem) a tvrdený zásah do označených práv je odôvodnený veľmi všeobecne a stručne.

13. V súvislosti s námietkami sťažovateľa o nedostatočnom odôvodnení rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd pripomína, že všeobecný súd 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. Rovnako Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsku z 21. januára 1999). Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998). Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. apríla 1993, II. ÚS 410/06, I. ÚS 126/2010). Z tohto pohľadu je zrejmé, že rozsudok najvyššieho súdu z pohľadu jeho odôvodnenia (bod 10 odôvodnenia tohto uznesenia) a podstatných žalobných (neskôr odvolacích) dôvodov naplnil požiadavky kladené judikatúrou ústavného súdu a ESLP.

14. Napriek tomu, že ústavnému súdu pri odmietnutí sťažnosti ako zjavne neopodstatnenej v zásade neprislúcha rozvíjať či podporovať závery všeobecného súdu, reagujúc na sťažnostné námietky, stručne dodáva, že v daňovom konaní všeobecne platí, že dôkazné bremeno k preukázaniu všetkých skutočností uvádzaných v daňovom priznaní zafažuje daňový subjekt (§ 29 ods. 8 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 aplikovaného v daňovej veci sťažovateľa), pričom zároveň platí, že pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 citovaného zákona). K zákonným podmienkam pre uznanie daňových výdavkov sa mal možnosť vyjadriť už aj ústavný súd, ktorý rovnako konštatoval, že preukaznosť je nevyhnutým predpokladom pre uznanie konkrétneho výdavku za daňový výdavok (I. ÚS 241/07).

Zo sťažnosti a z príloh k nej pripojených aj podľa názoru ústavného súdu vyplýva, že sťažovateľ ním deklarované daňové výdavky počas daňovej kontroly nepreukázal žiadnym, nieto ešte hodnoverným spôsobom. Navyše, z obsahu pripojených rozhodnutí správcu dane a odvolacieho orgánu vyplýva, že obrana sťažovateľa založená na údajnej strate účtovníctva je zjavne účelová. Spoločnosti citované v odôvodnení napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, od ktorých mal sťažovateľ nakúpiť ním ďalej predávaný tovar, boli totiž vyhodnotené ako nekontaktné, so správcom dane nespolupracovali, nepreberali poštu, samy nepodávali daňové priznania, nevlastnili motorové vozidlo, ktorým mal byť tovar prepravovaný sťažovateľovi.

15. Inak povedané, sťažovateľ počas daňovej kontroly nielenže nepreukázal ním deklarované daňové výdavky (k čomu znášal dôkazné bremeno), ale nevyvrátil ani zásadné pochybnosti o tom, či sťažovateľ vôbec nadobudol od označených obchodných spoločností tovar v deklarovanom množstve a sume, s čím by bolo spojené právo na uznanie takto vynaložených výdavkov za daňové výdavky. Ak za týchto okolností daňové orgány a neskôr aj správne súdy dospeli k záveru, že na strane sťažovateľa neboli splnené zákonné podmienky pre uznanie týchto výdavkov za daňové výdavky, pretože sťažovateľ neuniesol

dôkazné bremeno k preukázaniu nadobudnutia tovaru od dodávateľov v množstve a cene deklarovanom v podanom daňovom priznaní, nemožno takýto záver považovať za ústavne neakceptovateľný. Pokiaľ sťažovateľ namieta, že správca dane mal vo veci použiť pomôcky a určiť daň podľa pomôcok, opäť ide len o účelovú snahu preniesť dôkazné bremeno, ktoré zo zákona znášal sťažovateľ na správcu dane. Záver najvyššieho súdu je preto aj v tomto smere ústavne akceptovateľný.

### **K namietanému porušeniu základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy**

16. Ústavný súd vo svojej judikatúre zdôraznil, že všeobecný súd v zásade nemôže byť sekundárnym porušovateľom základných práv a slobôd hmotného charakteru (kam patrí aj právo vlastníť majetok), ak toto porušenie nevyplynie z toho, že všeobecný súd súčasne porušil aj ústavno-procesné princípy postupu vyplývajúce z čl. 46 až čl. 48 ústavy (II. ÚS 78/05). Na strane druhej novšia judikatúra ústavného súdu už smeruje aj k posudzovaniu namietaného porušenia hmotných práv, kam patrí aj právo vlastníť majetok, v rozhodnutí všeobecného súdu, a to aj bez toho, aby sťažovateľ musel namietat, že všeobecný súd súčasne porušil aj ústavno-procesné princípy postupu vyplývajúce z čl. 46 až čl. 48 ústavy (IV. ÚS 360/09, III. ÚS 196/08, II. ÚS 111/08, I. ÚS 131/09 a pod.). V súvislosti s tvrdeným zásahom do označeného práva však ústavný súd konštatuje, že vzhľadom na ústavne akceptovateľný záver najvyššieho súdu o absencii dôvodov pre zrušenie preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov nemožno uvažovať o zásahu do práva sťažovateľa vlastníť majetok. Sťažovateľovi jednoducho vznikla daňová povinnosť vo výške zistenej správcou dane a právoplatné rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktoré bolo správnymi súdmi ústavne akceptovateľným spôsobom vyhodnotené ako zákonné, nemôže znamenať zásah do označeného práva sťažovateľa. Aj v tejto časti je preto sťažnosť zjavne neopodstatnená.

### **K namietanému porušeniu základného práva na prerokovanie veci**

## **bez zbytočných prieťahov podľa čl. 48 ods. 2 ústavy**

17. Podľa konštantnej judikatúry ústavného súdu podstatou, účelom a cieľom práva na prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov je odstránenie stavu právnej neistoty. Ústavný súd preto poskytuje ochranu tomuto základnému právu len vtedy, ak bola na ústavnom súde uplatnená v čase, keď namietané porušenie označeného práva ešte trvalo (napr. I. ÚS 22/01, I. ÚS 77/02, I. ÚS 116/02). Ak v čase, keď došla sťažnosť ústavnému súdu, už nedochádza k namietanému porušovaniu označeného práva, ústavný súd sťažnosť odmietne ako zjavne neopodstatnenú (§ 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde) bez ohľadu na to, z akých dôvodov skončilo toto porušovanie (II. ÚS 139/02). Zo samotnej sťažnosti, ako aj z pripojeného rozsudku najvyššieho súdu jednoznačne vyplýva, že konanie na najvyššom súde v čase podania predmetnej ústavnej sťažnosti už netrvalo, pretože odvolacie konanie bolo ukončené právoplatným potvrdzujúcim rozsudkom. Sťažovateľ sa na ústavný súd obrátil so svojou sťažnosťou až podaním z 22. mája 2014, teda v čase, keď tvrdené porušenie označeného základného práva na najvyššom súde už netrvalo. Konanie o sťažnosti sťažovateľa v tomto smere nebolo spôsobilé naplniť účel ochrany, ktorý ústavný súd poskytuje vo vzťahu k základnému právu na prerokovanie veci bez zbytočných prieťahov podľa čl. 48 ods. 2 ústavy (m. m. I. ÚS 6/03).

18. Aj keď sa môže javiť, že vzhľadom na dĺžku odvolacieho konania na najvyššom súde (viac než dva roky) toto nebolo bez prieťahov, právna neistota sťažovateľa v tomto konaní bola odstránená právoplatným potvrdzujúcim rozsudkom najvyššieho súdu. Z tohto dôvodu aj v tejto časti bola sťažnosť sťažovateľa odmietnutá pre jej zjavnú neopodstatnenosť.

19. Pokiaľ sťažovateľ namieta porušenie základného práva podľa čl. 13 ods. 1 písm. a) ústavy, k tomu je potrebné uviesť, že označený článok ústavy neupravuje základné právo, ktorého ochrany by bolo možné sa samostatne domáhať v konaní podľa čl. 127 ústavy. Toto ustanovenie je vstupnou bránou do ústavnej úpravy základných práv a slobôd a ako také má charakter všeobecného ústavného princípu, nie však základného práva,

ktorého ochrany by sa bolo možné samostatne domáhať pred ústavným súdom (m. m. I. ÚS 119/2014).

20. Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti pri jej predbežnom prerokovaní neprichádzalo do úvahy rozhodovanie o ďalších návrhoch sťažovateľa, ktoré sú viazané na to, že sťažnosti by bolo vyhovené (zrušenie rozsudku najvyššieho súdu a vrátenie veci na ďalšie konanie, náhrada trov konania).

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

V Košiciach 17. decembra 2014