



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 630/2012-10

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 14. decembra 2012 predbežne prerokoval sťažnosť Ing. O. N., K., zastúpeného advokátom JUDr. J. G., T., ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s namietaným porušením čl. 2 ods. 2 a 3 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012, a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť Ing. O. N. 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 24. júla 2012 doručená sťažnosť Ing. O. N., K. (ďalej aj „sťažovateľ“), zastúpeného advokátom JUDr. J. G., T., ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s namietaným porušením čl. 2 ods. 2 a 3

ústavy rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že sťažovateľ sa žalobou podanou Krajskému súdu v Nitre (ďalej len „krajský súd“) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. I/224/1375488204/2010/990013-r z 20. septembra 2010, ktorým potvrdilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kolárovo (ďalej len „daňový úrad“) č. 620/230/9402/10/Sy z 8. júna 2010; týmto platobným výmerom bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb v sume 74 521,60 € za zdaňovacie obdobie roku 2004. Krajský súd žalobu sťažovateľa rozsudkom sp. zn. 11 S 192/2010 z 10. mája 2011 zamietol. Proti označenému rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd ako súd odvolací rozsudkom sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012 tak, že odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu sp. zn. 11 S 192/2010 z 10. mája 2011 potvrdil.

Sťažovateľ formuluje v sťažnosti výhrady voči napadnutému rozsudku najvyššieho súdu, ktoré možno zhrnúť takto:

1. Výhrada neuznania výdavkov s poukazom na neplatnosť právneho úkonu

Najvyšší súd podľa sťažovateľa akceptoval stav, pri ktorom mu daňové orgány v daňovom konaní neuznali žiadne výdavky na nákup valút, zaúčtované v peňažnom denníku v daňových výdavkoch v druhovom členení nákup tovaru, na druhej strane však príjem za predaj tých istých valút tretím osobám zohľadnili do daňových príjmov v plnej výške, i keď formou zníženia výšky zdaniteľných príjmov z dôvodu predaja valút sebe, resp. manželke. Na zásadnú otázku, prečo realizované výdavky (sumy zaúčtované sťažovateľom za nákup valút do daňových výdavkov od fyzickej osoby Ing. O. N. a od manželky tejto fyzickej osoby vo výške 35 250 950 Sk) neboli podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) daňovými výdavkami, najvyšší súd podľa sťažovateľa „vo svojom rozhodnutí nedal náležitú odpoveď“. Podľa sťažovateľa „neplatnosť právnych úkonov, na ktoré poukazuje

správca dane a súd, nemôže mať za následok nemožnosť uznania výdavku na základe takto realizovaného neplatného právneho úkonu do daňových výdavkov, pretože primárnym je preukázanie výšky výdavku a nie preukázanie právneho dôvodu výdavku“. V tejto súvislosti sťažovateľ poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6 SŽ 109/1999 a nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07.

2. Výhrada neuznania výdavkov s poukazom na neoznačenie druhého účastníka právneho vzťahu

Sťažovateľ namieta, že najvyšší súd sa stotožnil s postupom daňového orgánu, ktorý mu neuznal sumu vo výške 109 488 Sk zaúčtovanú do daňových výdavkov z dôvodu, že doklady nemajú náležitosti účtovného dokladu v zmysle § 10 ods. 1 písm. b) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“).

3. Výhrada neakceptovateľného výkladu zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 202/1995 Z. z. devízový zákon a zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov (ďalej len „devízový zákon“)

Sťažovateľ poukazuje na skutočnosť, že správca dane v daňovom konaní neuznal kurzy vyplývajúce z finančných operácií a aplikoval kurzy vlastné z dôvodu, že mu nepredložil na kontrolu kurzové lístky. Najvyšší súd sa podľa sťažovateľa nezaoberal ním tvrdenou námietkou, že devízový zákon *„nezakazuje dohodnúť si s klientom kurz nákupu a predaja cudzej meny“*.

Na základe argumentácie uvedenej v sťažnosti sa sťažovateľ domáha, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„Rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 8 Sžf/36/2011 zo dňa 24. 5. 2012 došlo k porušeniu ústavného práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky na súdnu a inú právnu ochranu a k porušeniu článku 2 ods. 2 a 3 Ústavy Slovenskej republiky.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 8 Sžf/36/2011 zo dňa 24. 5. 2012 sa zrušuje a vec sa vracia Najvyššiemu súdu SR na ďalšie konanie.

Najvyšší súd SR je povinný zaplatiť trovy právneho zastúpenia v sume 323,30 Eura do dvoch mesiacov od doručenia tohto nálezu do rúk právneho zástupcu sťažovateľa.“

II.

Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Z § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde vyplýva, že úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní sťažnosti je tiež posúdiť, či táto nie je zjavne neopodstatnená. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavne neopodstatnenú sťažnosť ide vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu

verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07).

Sťažovateľ v sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy adresovanej ústavnému súdu vyjadruje svoje výhrady voči rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012, ktorým podľa jeho názoru došlo k neprípustnému zásahu do jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy v spojení s namietaným porušením čl. 2 ods. 2 a 3 ústavy. Sťažovateľ predovšetkým tvrdí, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je nepreskúmateľný, nesúhlasí s právnym názorom najvyššieho súdu vyjadreným v rozsudku, tvrdí, že najvyšší súd nevykladá ustanovenia zákona o dani z príjmov, zákona o účtovníctve a devízového zákona ústavne konformným spôsobom. Sťažovateľ ďalej namieta nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu.

Najvyšší súd ako súd odvolací v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu (daňového úradu) č. 620/230/9402/10/Sy z 8. júna 2010 rozhodol o odvolaní sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 11 S 192/2010 z 10. mája 2011 tak, že tento rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Na účely posúdenia opodstatnenosti sťažnosti ústavný súd pri predbežnom prerokovaní preskúmal k sťažnosti pripojený rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012. Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku najprv poukázal na obsah odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu, pričom v tejto súvislosti najmä uviedol:

«Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre... podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku... zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia

rozhodnutia žalovaného č. I/224/13754-88204/2010/990013-r z 20. septembra 2010, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kolárovo č. 620/230/9402/10/Sy zo dňa 8. júna 2010, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 v sume 74 521,60 Euro podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní ako rozdiel dane uvedenej v hlásení (daňovom priznaní) v sume 61 362 Sk a dane zistenej po vykonanej daňovej kontrole vo výške 2 306 400 Sk, teda rozdiel dane vo výške 2 245 038 Sk...

Krajský súd z predloženého administratívneho spisu žalovaného zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 620/320/4015/2010/Gog zo dňa 24. marca 2010 spolu s dodatkom zo dňa 26. mája 2010, ktorý bol prerokovaný so žalobcom dňa 31. mája 2010. Z administratívneho spisu vedeného v danej veci krajský súd zistil, že žalobou napadnuté rozhodnutie sa vzťahuje na prípad, keď žalobca si neoprávnene zahrnul do daňových výdavkov sumu 35 250 950 Sk za nákup valút od seba samého ako fyzickej osoby, pričom vychádzal zo skutočného obsahu právneho úkonu a zároveň znížil žalobcove príjmy o 23 544 451 Sk, ktorú si žalobca priznal z titulu predaja valút sebe samému, resp. jeho manželke, nakoľko bolo preukázané, že išlo o výber valút vložených žalobcom na účet, a tieto mali byť zúčtované ako príjmové položky neovplyvňujúce základ dane. Ďalej si žalobca neoprávnene zahrnul do daňových výdavkov sumu 109 488 Sk, pričom išlo o účtovné doklady, ktoré neobsahovali zákonom predpísané náležitosti, a to konkrétne označenie účastníkov účtovného prípadu. Žalobca takto nakupoval valuty od neidentifikovaných osôb a vynaloženie finančných prostriedkov nebolo pre daňové účely preukázané.

Krajský súd uviedol, že z predložených listinných dôkazov, že žalobca v rámci daňovej kontroly predložil správcovi dane doklady označené ako „odpočet o výmene valút devíz“ vystavených v priebehu roka 2004, v ktorých je uvedené meno klienta - Ing. O. N. Podľa týchto dokladov žalobca ako podnikateľ nakupoval od seba samého ako fyzickej osoby (nepodnikateľ - občan) valuty, a takto vynaložené peniaze v sume 32 250 950 Sk si uplatnil do daňových výdavkov. Krajský súd v zhode s správnymi orgánmi dospel k záveru, že tieto výdavky nie sú daňovými výdavkami v súlade s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, keďže nepreukázal správcovi dane za na základe vystaveného dokladu

uvedené valuty skutočne od seba samého aj nakúpil a to bez ohľadu na plnomocenstvo, ktoré mu za týmto účelom bez uvedenia dátumu podpísala jeho manželka, ktorým ho splnomocnila na nakladanie s prostriedkami, ktoré boli predmetom ich bezpodielového spoluvlastníctva pri výkone jeho podnikateľskej činnosti. Manželia navyše nemali zrušené bezpodielové spoluvlastníctvo. Správca dane neuznal žalobcovi ako daňové výdavky ani výdavky na nákup valút. Nakoľko nemal pochybnosť o tom, že žalobcom predložené doklady nespĺňali zákonom predpísané náležitosti účtovných dokladov, ktorý musel obsahovať aj označenie účastníkov, od ktorých valuty nakupoval. Súd mal taktiež z ďalších listinných dôkazov za preukázané, že predložených dokladov „predajný odpočet devízových prostriedkov“ vystavených v priebehu roka 2004, na ktorých bolo uvedené priezvisko Ing. O. N., že žalobca predával ako podnikateľ sebe ako nepodnikateľovi valuty v sume 23 544 451 Sk a takto mal dosiahnuť príjmy v uvedenej sume, pričom tak ako v prípade valút od seba samého sebe samému, nepreukázal ani predaj valút sebe samému od seba samého. Rovnako ako v prípade nákupu valút sebe samému, tak i v prípade predaja valút sebe samému žalobca nepreukázal reálnosť uskutočnenia tohto obchodu, respektíve daňovú uznateľnosť tejto transakcie. Krajský súd preto v zhode s správnymi orgánmi oboch stupňov dospel k rovnakým zisteniam, že žalobcovi nemohol zahrnúť do príjmov sumu 23 544 451 Sk a do nákladov sumy 35 250 950 Sk za nákup, resp. predaj valút a sumu 109 488 Sk za nákup valút od neidentifikovaných osôb ($35\,250\,950\text{ Sk} + 109\,488\text{ Sk} - 23\,544\,541\text{ Sk} = 11\,815\,897\text{ Sk}$ a príslušná daň 19 %, t. j. $2\,245\,020,61\text{ Sk}/30,126 = 74\,521,60\text{ Euro}$). Na základe týchto skutkových zistení podľa krajského súdu správne orgány logicky a v rámci správnej úvahy ako aj v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení platnom do 31. decembra 2004 dospeli k správny právny záverom s ktorými sa krajský súd stotožnil, pričom nezistil také vady konania, na ktoré by musel prihliadať z úradnej povinnosti a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol.»

V ďalšej časti napadnutého rozsudku najvyšší súd uviedol (citoval) relevantné ustanovenia zákona o dani z príjmov [(§ 2 písm. i)], zákona o účtovníctve (§ 10 ods. 1) a 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“ (§ 29 ods. 1, 2, 4 a 8)] a interpretoval ich vo vzťahu k posudzovanej veci.

Po podrobnom oboznámení sa s administratívnym spisom, ako aj so súdnym spisom sa najvyšší súd zaoberal skutkovým základom prerokovávanej veci, jeho právnym posúdením a hodnotením, pričom uviedol, že *„je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov, tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Z uvedených dôvodov sa preto najvyšší súd stotožňuje s napadnutým rozsudkom krajského súdu a jeho odôvodnením, a ako na vecne správny naň v plnom rozsahu poukazuje (§ 219 ods. 2 OSP).“*.

Pre účely zdôraznenia správnosti právneho názoru krajského súdu najvyšší súd vo svojom rozsudku navyše uviedol, že *„tvrdenie žalobcu, že správca dane po vykonaní daňovej kontroly v roku 2002 mu uznal ako daňové výdavky operácie, ktoré mu neuznal za daňové výdavky v kontrolovanom roku 2004 neobstoja, nakoľko správca dane ako orgán verejnej moci v správnom konaní iba aplikuje zákon. Nie je však orgánom oprávneným vykladať zákon, nakoľko toto oprávnenie má iba všeobecný súd, alebo ústavný súd. Pokiaľ mal správca dane dôvodnú pochybnosť o úplnosti a reálnosti preukázania výdavkov, ktoré si viedol žalobca vo svojom účtovníctve, tak je potrebné uviesť, že v prípade pochybnosti zo strany správcu dane o vynaložení výdavkov v súlade s ust. § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov tak, aj najvyšší súd dospel k zhodným zistenia ako správca dane, žalovaný a krajský súd. Žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal reálnosť plnenia tak, ako vyplynula z dokladov vedených v jeho účtovníctve, ba čo viac celá účtovná operácia sa odvolaciemu súdu javila ako, účelová, majúca za cieľ, znížiť si svoj základ dane, za účelom zaplatenia nižších daní do štátneho rozpočtu. Z uvedeného je potom následne zrejmé, že ani jeho účtovníctvo verne nezobrazovalo reálny obraz jeho podnikateľskej činnosti. Pokiaľ ide o neuvedenie mien účastníkov obchodov, ktoré správca dane vyradil z daňových výdavkov,*

tak je potrebné uviesť, že ust. § 10 ods. 1 písm. b/ zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve ukladá účtovným jednotkám uvádzať v účtovných dokladoch aj mená účastníkov, čo však žalobcove doklady neobsahovali a preto správca dane správne uvedené doklady neuznal za daňové výdavky. Pokiaľ ide o daňový príjem za predaj valút sebe resp. manželke, tak najvyšší súd zhodne so správcom dane, žalovaným aj krajským súdom dospel k zhodným záverom, že aj v tomto prípade išlo o účtovnú operáciu, ktorá úzko súvisela s nákupom valút od seba samého a preto ich správca dane správne nezahrnul do daňových príjmov.“.

K námietke nepreskúmateľnosti rozhodnutí správnych orgánov z dôvodu absencie dôvodov najvyšší súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol:

„Daňové orgány v rozhodnutiach uviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, aké dôkazy v konaní vykonali a akým spôsobom ich vyhodnotili, a tiež na základe akých právnych predpisov rozhodovali, pričom sa daňové orgány oboch stupňov vysporiadali aj s námietkami žalobcu vznesenými v daňovom konaní. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a zásad logického uvažovania, keď všetky dôkazy vyhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.“

Najvyšší súd v súvislosti s odvolávaním sa sťažovateľa v daňovom konaní a v súdnom prieskumnom konaní na niektoré rozhodnutia najvyššieho súdu, ako aj ústavného súdu, v ktorých malo byť v porovnateľných veciach rozhodnuté inak, v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že *„bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov najvyššieho súdu alebo ústavného súdu, a nie len uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené“.*

Najvyšší súd s poukazom na uvedené závery *„považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP)“.*

Z citovaného vyplýva, že najvyšší súd sa v napadnutom rozsudku zaoberal so všetkými podstatnými námietkami sťažovateľa, ktoré uplatnil vo svojom odvolaní a zopakoval v sťažnosti adresovanej ústavnému súdu. Ústavný súd v tejto súvislosti považoval za potrebné navyše zdôrazniť, že v posudzovanom prípade sťažovateľ namieta porušenie svojho základného práva garantovaného ústavou rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012, ktorý bol vydaný podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), t. j. v rámci správneho súdnictva, ktoré má svoje špecifiká.

V rámci správneho súdnictva súdy preskúmajú zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov (§ 244 ods. 1 OSP). Úlohou súdu (či už prvostupňového, alebo odvolacieho) v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Teda treba vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Vychádzajúc z týchto špecifických črt správneho súdnictva ústavný súd posudzoval aj dôvodnosť námietok sťažovateľa proti namietanému rozsudku najvyššieho súdu.

Ústavný súd zameril svoju pozornosť na aplikáciu procesno-právnych noriem zákona o správe daní regulujúcich rozdelenie dôkazného bremena v daňovom konaní. Ústavný súd už uviedol, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení (III. ÚS 401/09). Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Ak však správca dane pri preverovaní písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, v takom prípade je opäť len na daňovom

subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

Ústavný súd konštatuje, že z hľadiska okolností danej veci bolo rozhodujúce, že sťažovateľ mal možnosť uplatniť svoje procesné práva už v rámci priebehu daňovej kontroly. V odôvodnení rozsudku najvyšší súd zdôraznil procesnú pasivitu sťažovateľa, ktorá mala v daňovom konaní za následok neunesenie dôkazného bremena preukázania daňových výdavkov (pokiaľ ide o predkladanie dôkazov o vynaložení daňových výdavkov tak, ako boli sťažovateľom deklarované).

Podľa názoru ústavného súdu najvyšší súd o otázkach, ktoré boli dôvodom na podanie žaloby sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu (o ktorej v prvom stupni rozhodoval krajský súd), nerozhodol svojvoľne. Naopak, podľa názoru ústavného súdu je napadnutý rozsudok najvyššieho súdu ústavne akceptovateľným a udržateľným spôsobom odôvodnený, a preto nesignalizuje možnosť vysloviť porušenie sťažovateľom označeného základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku zhrnul skutkové zistenia a právne závery krajského súdu, a to v rozsahu zodpovedajúcom odvolacím námietkam sťažovateľa, pričom právne názory krajského súdu rozvinul a doplnil vlastnými úvahami a závermi (predovšetkým vo vzťahu k spornej skutočnosti týkajúcej sa nákupu valút sťažovateľa od neho samého a jeho manželky a zaúčtovania sumy za tento nákup do daňových výdavkov, náležitostí daňových dokladov, vplyvu nepredloženia kurzových lístkov na výšku daňovej povinnosti, pozn.), ktoré sú podľa názoru ústavného súdu v danom prípade z ústavného hľadiska konformné, a preto akceptovateľné a udržateľné, keďže korešpondujú právnym normám, ktoré mali byť v danom prípade aplikované. Z citovaných častí odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu zjavne vyplýva, akými právnymi úvahami sa spravoval pri rozhodovaní, a aj to, ako z právneho hľadiska posúdil kľúčové sťažovateľove námietky (týkajúce sa predovšetkým ním tvrdenej správnosti zaúčtovania výdavkov na nákup valút od fyzickej osoby Ing. O. N. a jeho manželky v sume 35 250 950 Sk ako daňových výdavkov, náležitostí daňových dokladov, ako aj devízových kurzov

vyplývajúcich z finančných operácií). Za daných okolností ústavný súd nemôže súhlasiť s tvrdením sťažovateľa, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je z hľadiska ním uplatnených námietok nepreskúmateľný.

Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvého aj druhého stupňa), ktoré stručne a jasne objasní skutkový stav a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na súdnu ochranu, resp. spravodlivý súdny proces (m. m. III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05). Odôvodnenie súdneho rozhodnutia v opravnom konaní pritom nemusí odpovedať na každú námietku alebo argument, ktoré boli uplatnené v opravnom prostriedku, ale iba na tie, ktoré majú rozhodujúci význam na rozhodnutie o odvolaní, zostali sporné alebo sú nevyhnutné na doplnenie dôvodov prvostupňového rozhodnutia, ktoré sa preskúmava v odvolacom konaní (napr. IV. ÚS 358/08).

Ústavný súd pri rozhodovaní o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nenahrádza postupy a rozhodnutia všeobecných súdov, pretože ústavný súd nie je opravnou inštanciou vo vzťahu k všeobecným súdom. Kritériom na rozhodovanie ústavného súdu musí byť najmä to, či prípadné pochybenia všeobecného súdu v posudzovanom prípade dosahujú takú intenzitu, ktorá už naznačuje, že nimi došlo k neprípustnému zásahu do ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou garantovaných základných práv alebo slobôd, t. j. musí ísť o zistenie, že v okolnostiach daného prípadu došlo k takému zásahu do právom chránenej sféry sťažovateľa, ktorý predstavuje neprípustné obmedzenie, resp. odopretie základných práv alebo slobôd (m. m. II. ÚS 193/06, II. ÚS 210/06, IV. ÚS 238/07).

O takýto zásah však podľa názoru ústavného súdu v danej veci nešlo. Citované časti odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu naopak potvrdzujú, že rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012 obsahuje ústavne akceptovateľné a udržateľné odôvodnenie, ktoré vychádza z právnych názorov krajského súdu (ako prvostupňového súdu), ktoré sú navyše vhodným spôsobom rozvinuté a doplnené. Za daných okolností sťažovateľom v sťažnosti uplatnené námietky nie sú podľa názoru ústavného súdu spôsobilé spochybníť ústavnú akceptovateľnosť právnych záverov

najvyššieho súdu (a tiež krajského súdu). Svedčí o tom v okolnostiach prípadu najmä to, že s ním všeobecné súdy (ako aj správne orgány) konali ako s účastníkom správneho konania, jeho návrhmi sa zaoberali a v rámci týchto konaní sa mal možnosť k veci vyjadriť.

Vychádzajúc z uvedeného je ústavný súd toho názoru, že rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012 nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, čo zakladá dôvod na odmietnutie sťažnosti v tejto časti z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

Sťažovateľ tiež tvrdí, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 36/2011 z 24. mája 2012 došlo k porušeniu čl. 2 ods. 2 a 3 ústavy.

Ústavný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že čl. 2 ods. 2 a 3 ústavy majú charakter ústavných princípov, resp. všeobecných interpretačných pravidiel, ktoré sú všetky orgány verejnej moci povinné rešpektovať pri výklade a uplatňovaní ústavy, a preto sú vždy implicitnou súčasťou rozhodovania ústavného súdu, t. j. aj jeho rozhodovania o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy (m. m. IV. ÚS 119/07). Keďže predmetom tohto konania je rozhodovanie o porušení základných práv alebo slobôd alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z kvalifikovanej medzinárodnej zmluvy, možno v tomto konaní uvažovať o porušení čl. 2 ods. 2 a 3 ústavy len v spojení s porušením konkrétneho základného práva alebo slobody. Pretože v posudzovanom prípade ústavný súd nedospel k záveru o porušení niektorého základného práva alebo slobody, nemohol dospieť ani k záveru o porušení čl. 2 ods. 2 a 3 ústavy.

Na tomto základe ústavný súd sťažnosť sťažovateľa pri predbežnom prerokovaní odmietol podľa čl. 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti sa už ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľa na ochranu ústavnosti nezaoberal.

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

V Košiciach 14. decembra 2012