



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 35/2020-12

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 23. januára 2020 v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca), zo sudkyne Jany Laššákovej a sudcu Petra Molnára predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti Comdet s. r. o., IČO 36 280 402, Strojársená 1B/8800, Trnava, zastúpenej Advokátskou kanceláriou Pacalaj, Palla a partneri, s. r. o., Námestie SNP 3, Trnava, v mene ktorej koná advokát Mgr. Pavel Gavorník, vo veci namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžfk 29/2018 a jeho rozsudkom z 31. júla 2019 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti Comdet 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.

Sťažnostná argumentácia a vymedzenie napadnutého konania

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 27. novembra 2019 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti Comdet s. r. o., IČO 36 280 402, Strojársená 1B/8800, Trnava (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 6 ods. 1

Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 5 Sžfk 29/2018 a jeho rozsudkom z 31. júla 2019. Ústavná sťažnosť bola odovzdaná na poštovú prepravu 25. novembra 2019.

2. Z ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka sa správnou žalobou domáhala na Krajskom súde v Trnave (ďalej len „krajský súd“) preskúmania a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „riaditeľstvo“), ako aj predošlého rozhodnutia Daňového úradu Trnava (ďalej len „úrad“).

3. Rozsudkom krajského súdu sp. zn. 20 S 38/2017 zo 14. februára 2018 bola správna žaloba sťažovateľky zamietnutá ako nedôvodná.

4. Rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžfk 29/2018 z 31. júla 2019 bola zamietnutá kasačná sťažnosť podaná sťažovateľkou proti rozsudku krajského súdu.

5. Podľa názoru sťažovateľky rozsudok najvyššieho súdu je vo svojom obsahu ako celok nepreskúmateľný.

6. Sťažovateľka podanú kasačnú sťažnosť odôvodnila tým, že jednak nesprávnym procesným postupom jej bolo znemožnené uskutočniť jej patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, ďalej tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, a napokon tým, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku].

7. V súvislosti s nesprávnym procesným postupom znemožňujúcim sťažovateľke uskutočniť jej patriace procesné práva poukázala sťažovateľka v kasačnej sťažnosti na to, že správnou žalobou z 2. decembra 2016 sa domáhala preskúmania a zrušenia celkom 10 rozhodnutí riaditeľstva vydaných 19. septembra 2016, 23. septembra 2016 a 29. septembra 2016 pod 10 rôznymi spisovými značkami. Všetky tieto rozhodnutia boli navzájom prepojené, spolu súviseli a všetky spoločne vzišli z jednej daňovej kontroly vykonanej u sťažovateľky.

8. Uznesením krajského súdu zo 17. februára 2017 (z pohľadu sťažovateľky neúčelne) bolo preskúmanie žalobou napadnutých rozhodnutí riaditeľstva vylúčené do samostatných konaní, v dôsledku čoho pôvodná žaloba stratila konzistentnosť a celistvosť, čo v konečnom dôsledku oslabilo pozíciu sťažovateľky v jednotlivých konaniach. Sťažovateľka pritom v správnej žalobe uvádzala, že rozhodnutiami riaditeľstva a rozhodnutiami úradu boli poškodené jej práva, všetky tieto rozhodnutia boli vo vzájomnej súvislosti nesprávne a nezákonné, pričom bol daný predpoklad na ich úplné zrušenie krajským súdom.

9. Sťažovateľka napádala rozhodnutia riaditeľstva a úradu najmä preto, že skutkový stav vzatý za základ rozhodnutí bol v rozpore s administratívnymi spismi, resp. v nich nemal oporu, ďalej zistenie skutkového stavu zo strany riaditeľstva úradu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a napokon rozhodnutia riaditeľstva a úradu vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

10. Predmetom konania tak v dôsledku vylúčenia na samostatné konanie bolo už len preskúmanie rozhodnutia riaditeľstva č. 103975053/2016 z 23. septembra 2016. Týmto rozhodnutím riaditeľstvo ako odvolací orgán potvrdilo rozhodnutie úradu ako správcu dane.

11. Krajský súd vylúčením veci na samostatné konanie značne oklieštil (obmedzil) námietky sťažovateľky ako žalobkyne v niektorých konaniach, ktoré sa tak už netýkali jej komplexných výhrad k daňovej kontrole, ale už len jej čiastkových výhrad ku konkrétnym dodávateľom, čím jej žaloba stratila kontext a utrpela na komplexnosti a celistvosti. Podľa názoru sťažovateľky krajský súd už nemohol z dôvodu drobenia veci posúdiť túto komplexne a vo vzájomnej súvislosti. Krajský súd nemohol ani objektívne posúdiť správnosť rozhodnutia riaditeľstva, keďže nedisponoval úplnými informáciami z administratívnych spisov v rámci celej daňovej kontroly, ale len čiastkovými. Krajský súd si takto nemohol vytvoriť komplexný obraz o úkonoch riaditeľstva, resp. úradu a nemohol zohľadniť jednotlivé okolnosti a aspekty súhrnne, ale len jednotlivo, v dôsledku čoho nesprávne rozhodol, čo sťažovateľka v kasačnej sťažnosti namietala.

12. Sťažovateľka sa domnieva, že v konečnom dôsledku bolo úvodné uznesenie krajského súdu o vylúčení vecí na samostatné konanie nesprávne, čo sťažovateľku poškodilo, a to až do tej miery, že krajský súd nesprávnym procesným postupom (vydaním uznesenia o vylúčení vecí na samostatné konanie) znemožnil sťažovateľke uskutočňovať jej patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

13. Najvyšší súd na tieto výhrady sťažovateľky uvedené v kasačnej sťažnosti vôbec nereflektoval a k danému dovolaciemu dôvodu (správne má byť zrejme dôvodu kasačnej sťažnosti, pozn.) ako jednému z troch sa vôbec nevenoval a na námietky neodpovedal, čo možno kvalifikovať ako neprijateľnú nepreskúmateľnosť rozsudku najvyššieho súdu.

14. V súvislosti s nesprávnym právnym posúdením vecí zo strany krajského súdu sťažovateľka v kasačnej sťažnosti namietala, že došlo jednak k nesprávnemu právnemu posúdeniu (ne)splnenia podmienok sťažovateľky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a nasl., ako aj § 51 ods. 1 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“) v nadväznosti na preukázanie reálnosti zdaniteľných plnení sťažovateľky s obchodnými spoločnosťami G ■■■■■, s. r. o. (ďalej len „G ■■■■■“), a R ■■■■■, s. r. o. (ďalej len „R ■■■■■“); ďalej k nesprávnemu právnemu posúdeniu ustanovenia § 24 ods. 1 a 4 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“) tým, že krajský súd potvrdil správnosť postupu a právnej kvalifikácie riaditeľstva a úradu v daňovom konaní; potom k nesprávnemu právnemu posúdeniu zásad daňového konania krajským súdom, keď tento povýšil prejednávaciu zásadu nad zásadu materiálnej pravdy, pričom zároveň fakticky zúžil, ba až vylúčil aplikáciu vyhľadávacej zásady v daňovom konaní, a napokon k nesprávnemu právnemu posúdeniu rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 krajským súdom, ktorý vylúčil, že by závery rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 svedčili v prospech sťažovateľky.

15. Sťažovateľka vo vzťahu k dodávateľovi reklamného spotu G ■■■■■ uvádzala, že v daňovom konaní spoľahlivo, ba až vyčerpávajúcim spôsobom preukázala formálne, ale aj

faktické dodanie plnenia – reklamného spotu vrátane premietania na veľkoplošnej obrazovke na audio-video zázname, a to s ohľadom na 10 podstatných skutočností (sťažovateľka ďalej vymenúva však iba 8 takýchto skutočností, pozn.), a to zmluvný vzťah s G■■■■ bol riadne formalizovaný preukázanou písomnou zmluvou; G■■■■ sťažovateľke za dodané plnenie riadne vystavil a zaslal príslušné faktúry, ktoré sťažovateľka uhradila; faktické plnenie zo strany G■■■■ bolo preukázané výsluchom svedka Š■■■■; postoje úradu a riaditeľstva poukazujúce na to, že svedok Š■■■■ si nevedel spomenúť na detaily plnenia, keďže nevedel s presnosťou určiť výšku plnenia za prenájom reklamného času a nepamätal si presne názov sťažovateľky, treba považovať za nepatričný s ohľadom na odstup času a na nemožnosť svedka Š■■■■ oprieť sa o účtovné doklady; existencia reálnej videoreklamy sťažovateľky v spojení s nahrávkou, z ktorej je evidentné, že na veľkoplošnej obrazovke (ktorej vlastník má byť úradu známy) bola reklama reálne premietaná; sťažovateľka úradu označila svedka M■■■■, ktorý reklamu, resp. reklamný spot reálne vytvoril a v rámci výsluchu rozhodujúce skutočnosti potvrdil; vykonštruovanosť názoru riaditeľstva o tom, že sťažovateľka nemá mať o opakovaný výsluch svedka Š■■■■ záujem z dôvodu, že by si tento teraz mal spomenúť na rôzne podrobnosti, pretože ak je riaditeľstvo toho názoru, že svedok Š■■■■ by uviedol ďalšie podrobnosti relevantné pre konanie, potom sa vlastne priznáva k neúplnému zisteniu skutkového stavu; sťažovateľka napokon poukázala na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 7 Sžf 41/2013 z 28. mája 2015, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, ale ak tento vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, disponuje existenciou materiálneho plnenia a tomu zodpovedajúcim daňovým dokladom, dôkazné bremeno (ale aj dôkaznú núdzu) znáša správca dane (úrad).

16. Najvyšší súd napriek uvedeným výhradám sťažovateľky nepovažoval jej argumentáciu za dostatočnú na to, aby kasačnej sťažnosti vyhovel, a najpodstatnejšie je, že v odôvodnení rozsudku sa riadne nevyjadril k podstatným dôvodom, pre ktoré sťažovateľka kasačnú sťažnosť podala. Najvyšší súd iba veľmi vágne a všeobecne – formálne uviedol v odsekoch 30 až 33 rozsudku, že sa stotožňuje s názorom krajského súdu a iba reprodukoval názory úradu, riaditeľstva a krajského súdu, a to pri absencii vlastných úvah k celkom 10 bodom, pre ktoré sťažovateľka považovala sporné materiálne plnenie

za preukázané. Rozsudok najvyššieho súdu v bode 31 je navyše arbitrárny a zmätočný, keďže svojvoľne na jednej strane konštatuje, že „*nebola preukázaná ani úhrada značných súm za vyfakturované reklamné služby*“, no na druhej strane vzápätí uvádza, že „*úhrada faktúr sa realizovala v hotovosti*“.

17. Sťažovateľka tak nemá zodpovedané otázky, prečo nie je možné spoľahlivo akceptovať unesenie dôkazného bremena z jej strany, prečo je zo skutkového hľadiska problematická výpoveď kľúčových svedkov (najmä M [REDACTED]), prečo s odstupom času nie je možné akceptovať zjavnú existenciu videozáznamu, z ktorého preukázateľne vyplýva premietanie reklamného spotu na premietacej obrazovke, prečo nie je akceptovateľné prijať platbu v hotovosti, prečo nie je možné akceptovať viacero nahrávok predmetného fakturovaného reklamného spotu, prečo nie je možné akceptovať výpoveď svedka, ktorý uviedol, že reklamný spot priamo vyrobil a pod. Existujú teda podstatné a dôvodné otázky, ktoré si sťažovateľka kladie a ktoré najvyšší súd nezodpovedal.

18. V súvislosti s namietaným odklonením sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu sťažovateľka v kasačnej sťažnosti uviedla, že krajský súd v iných konaniach (skutkovo a právne obdobných) vydal rozsudky v jej prospech ako daňového subjektu, a preto sa v tejto veci odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Išlo o rozsudky krajského súdu sp. zn. 14 S 79/2014 a sp. zn. 14 S 81/2014. V týchto veciach krajský súd prisvedčil žalobcovi (odlišnému subjektu od sťažovateľky) a zrušil rozhodnutia riaditeľstva vo veciach skutkovo a právne obdobných, pričom sa stotožnil s právnou argumentáciou žalobcu, presne označil všetky vytýkané nedostatky v rámci daňového konania, ktoré spolu vo vzájomných súvislostiach zapríčinili zrušenie rozhodnutí riaditeľstva. Najvyšší súd na tieto výhrady uvedené v kasačnej sťažnosti vôbec nereflektoval, čo treba považovať za neprijateľnú nepreskúmateľnosť rozsudku najvyššieho súdu.

19. Sťažovateľka požaduje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„1. Základné právo spoločnosti Comdet s.r.o... na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1

Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/29/2018 z 31.07.2019 porušené boli.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/29/2018 z 31.07.2019 zrušuje a vec vracia Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný nahradiť spoločnosti Comdet s.r.o. trovy právneho zastúpenia v sume 391,92 Eur, a to do dvoch mesiacov odo dňa právoplatnosti nálezu.“

II.

Skutkový stav veci vymedzený v napadnutom rozsudku

20. Z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžfk 29/2018 z 31. júla 2019 vyplýva, že ním bola zamietnutá kasačná sťažnosť podaná sťažovateľkou proti rozsudku krajského súdu č. k. 20 S 38/2017-84 zo 14. februára 2018.

21. Podľa konštatovania najvyššieho súdu riaditeľstvo rozhodnutím č. 103975053/2016 z 23. septembra 2016 ako odvolací orgán potvrdilo rozhodnutie úradu č. 103315455/2016 zo 14. júna 2016 o vyrubení rozdielu dane v sume 23 432,25 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 na základe neuznania práva na zníženie základu dane uplatneného v súvislosti s dodávkami prác [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] (ďalej len „B [REDAKOVANÉ]“) vyfakturovanými faktúrami č. 19 až 22/2011, ako aj v súvislosti s dodávkami reklamných služieb G [REDAKOVANÉ] v celkovej vyfakturovanej sume 85 393,90 €, v súvislosti s neoprávneným zúčtovaním výdavkov na nákup pohonných hmôt vo výške 1 731,42 €, opravných položiek k pohľadávkam z rokov 2006 a 2007 vo výške 2 172,05 €, odpisov a zostatkovej hodnoty 3 počítačov vo výške 3 933,39 €, zľavy za odobratý tovar vo výške 4 291,42 €, výdavkov za školenia o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci pre cudzích zamestnancov vo výške 1 700 € a nákladov na ubytovanie externých pracovníkov vo výške 1 750 €. Krajský súd uviedol, že z obsahu spisového materiálu vyplýva, že úrad pri konštatovaní, že sťažovateľka nepreukázala bez pochybností prijatie deklarovaných služieb od B [REDAKOVANÉ], vychádzal z toho, že B [REDAKOVANÉ] vykonanie prác pre sťažovateľku, vystavenie faktúr, ako aj prijatie peňažných plnení priamo poprel s tým, že

jeho pečiatkou disponoval P ■■■, ktorý mu faktúry a pokladničné doklady predkladal. V súvislosti s namietaným nedostatočným zistením skutkového stavu krajský súd konštatoval, že svedok Š ■■■ bol v konaní vypočutý, pričom sťažovateľka sa jeho výsluchu nezúčastnila napriek tomu, že išlo o konateľa G ■■■, a že o vykonaní úkonu bola včas a riadne upovedomená. Svedok Š ■■■ síce potvrdil vystavenie faktúr pre sťažovateľku v roku 2011, ale na mená obchodných partnerov z tohto roku si inak nepamätá, rovnako ako ani na to, od koho a za akú cenu mal prenajatý reklamný priestor, pričom účtovné doklady nemá k dispozícii, lebo svoj obchodný podiel previedol na iného, ktorému účtovnú agendu odovzdal. Aké iné relevantné informácie by mal byť svedok Š ■■■ schopný poskytnúť pri opakovanej výpovedi na základe skutočností vyplývajúcich z výpovede svedka M ■■■, sťažovateľka nekonkretizovala. Výpoveď svedka M ■■■ ako bývalého konateľa obchodnej spoločnosti, ktorá so sťažovateľkou v obchodnom vzťahu nebola, hodnotil úrad ako nepreukaznú vo vzťahu k opodstatnenosti údajov uvádzaných na dodávateľských faktúrach G ■■■ na základe zjavných nezrovnalostí ako vo vzťahu k výpovedi svedka Š ■■■, tak aj vo vzťahu k samotnému predmetu plnenia (tieto sa týkali napr. dĺžky reklamného spotu a fakturovaného spotu a rozdielnosti obrazových záznamov spotov predložených sťažovateľkou a svedkom). Samotná existencia spotu (jeho dodanie nebolo predmetom fakturácie neuznanej úradom) a doklad o jeho zobrazení na veľkoplošnej obrazovke tretieho subjektu neposkytuje informáciu o tom, kedy a v akom rozsahu bola reklama vysielaná, a teda nepreukazuje ani realizáciu plnenia deklarovaným spôsobom (v deklarovanom čase a rozsahu). Výsledky dokazovania preto ani podľa vyhodnotenia krajského súdu nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok reklamných služieb sťažovateľkou deklarovaným spôsobom, ktorý bol zisteniami úradu spochybnený do takej miery, že to odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok pre zníženie základu dane. Dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia dodávateľa G ■■■ (v čase vykonávania kontroly taktiež nekontaktnej spoločnosti) vyplývajú z nejednoznačnosti a rozpornosti výpovedí svedkov, rozdielnosti predloženého obrazového materiálu či neschopnosti sťažovateľky ozrejmiť zrozumiteľne spôsob stanovenia ceny plnenia. Sťažovateľkou uvádzaný dodávateľ B ■■■ vykonanie fakturovaných prác priamo poprel, faktúry č. 20 až 22/2011 podľa vlastného tvrdenia nevystavil a od sťažovateľky peňažné plnenie za prácu

neprevzal, pričom z tejto skutočnosti logicky vyplývajúce závery úradu sťažovateľka obsahom svojho podania ani nespochybňovala, rovnako ako závery týkajúce sa neuznania výdavkov na nákup pohonných hmôt, školenia o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci, ubytovania externých zamestnancov, neoprávneného zaúčtovania opravných položiek, odpisov a zostatkovej hodnoty počítačov a zľavy z odobratého tovaru. Krajský súd bol toho názoru, že závery prijaté úradom nie sú výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na sťažovateľku vo vzťahu k okolnostiam týkajúcich sa tretích subjektov, ktoré nemala možnosť ovplyvniť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarováných obchodov. Opomenúť nemožno ani to, že sa tvrdeným vykonaním úhrad v hotovosti sama zbavila možnosti dokladovania tejto okolnosti z hľadiska dôkaznej sily preukázanejším výpisom z peňažného účtu, resp. potvrdením peňažného ústavu. Podľa zistenia krajského súdu úrad i riaditeľstvo postupovali vo veci tak, že dodržali všetky základné zásady daňového konania, preskúmali uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej, ale aj z materiálnej stránky, a pokiaľ dospeli k negatívnym zisteniam, ich závery sú výsledkom zákonného postupu a logického uvažovania a neposkytujú dôvod na zrušenie rozhodnutia riaditeľstva.

22. Podľa ďalšieho konštatovania najvyššieho súdu sťažovateľkou podaná kasačná sťažnosť sa opierala o ustanovenie § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku. Nesprávne právne posúdenie malo podľa názoru sťažovateľky spočívať v nesprávnom vyhodnotení otázky splnenia podmienok v zmysle § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty vo vzťahu k G [REDACTED] a R [REDACTED], ďalej v nesprávnej interpretácii § 24 daňového poriadku, povýšení prejednávacej zásady nad zásadu materiálnej pravdy a vo vylúčení aplikácie rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010, ktorý je v prospech sťažovateľky.

23. Podľa názoru najvyššieho súdu neboli zistené dôvody na odchylenie sa od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

24. Podľa odseku 30 rozsudku za rozhodujúce skutočnosti a zistenia, s ktorými sa obdobne ako krajský súd stotožnil aj najvyšší súd, treba považovať to, že vo vyrubovacom konaní sa skôr potvrdili závery úradu než tvrdenia sťažovateľky, ako aj to, že sa nepreukázala existencia hodnoverných reklamných spotov (reklamné spoty predložené sťažovateľkou a svedkom sa odlišovali). Nebola preukázaná opodstatnenosť údajov uvádzaných na dodávateľských faktúrach od G [REDACTED] (realizácia VIP nahrávok, špecifikácia programu, termíny vysielania reklamných nahrávok, dĺžka trvania spotu a nadväzne na to stanovená cena deklarovaná na faktúrach). Zároveň konateľ G [REDACTED] Š [REDACTED] si pri ústnom pojednávaní nevedel spomenúť na poddodávateľa a zhotoviteľa reklamného spotu, naopak, svedok M [REDACTED] sa vyjadril, že sa so Š [REDACTED] osobne poznali, preto ho pre účely prenájmu vysielacieho času oslovil. Svedok M [REDACTED] vypovedal, že sa vyrobilo viac spotov, ale zákazník si vybral iba jeden v dĺžke trvania vysielacieho času 10 sekúnd. Tento výrok svedka je v rozpore s údajmi uvedenými na dodávateľských faktúrach a ich prílohách, kde sa uvádza dĺžka spotu 15 sekúnd, fakturované sú viaceré druhy VIP programov. Svedok M [REDACTED] ďalej uviedol, že on jediný zabezpečoval technickú realizáciu reklamného spotu, čo je v rozpore s rámcovou zmluvou o zabezpečení reklamy zo strany G [REDACTED], podľa ktorej formu a spôsob grafického prevedenia reklamy zabezpečí a na veľkoplošnú obrazovku umiestni obstarávateľ po predchádzajúcom odsúhlasení objednávateľom.

25. Podľa odseku 31 rozsudku vo vyrubovacom konaní nebola preukázaná ani úhrada značných súm za vyfakturované reklamné služby, úhrada faktúr sa realizovala v hotovosti, údajne totiž dodávateľ ponúkol sťažovateľke zľavu z ceny za hotovostnú platbu, pričom nebolo jasne označené napríklad miesto odovzdania peňažnej hotovosti, ale ani osoba, ktorá bola prítomná pri preberaní finančnej hotovosti.

26. Podľa odseku 32 rozsudku sťažovateľka nevysvetlila rozdiely v dĺžke reklamných spotov, nie je teda známe, na základe akej cenovej kalkulácie došlo k tvorbe

ceny tzv. VIP programu. Nepreukázala ani existenciu realizácie VIP programu, resp. dátum a miesto realizácie.

27. Podľa odseku 33 rozsudku sťažovateľka nepreukázala vykonanie reklamných služieb a právne relevantným spôsobom nevyvrátila pochybnosti o tom, či sa dodanie služby uskutočnilo. Pochybnosti vyvoláva najmä nevyvrátená nejednoznačnosť a rozpornosť výpovedí svedkov, a to aj s ohľadom na niekoľkoročný odstup času, samotné rozdielnosti predložených obrazových materiálov, ako aj neschopnosť sťažovateľky hodnoverne a zrozumiteľne ozrejmiť spôsob stanovenia ceny plnenia, hoci v roku 2011 išlo o nie nevýznamnú sumu 85 000 €.

III.

Relevantná právna úprava a judikatúra

28. 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.

29. Podľa § 56 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak.

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

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

- f) ktorý je podaný oneskorene,
- g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

31. O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri predbežnom prerokovaní ktorého ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

32. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) 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 (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

IV.

Posúdenie vecí ústavným súdom

33. Ústavnú sťažnosť treba považovať za zjavne neopodstatnenú [§ 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde].

34. Podľa názoru ústavného súdu možno závery rozsudku najvyššieho súdu považovať vo svetle námietok sťažovateľky za dostatočné a presvedčivé a nemožno ich v žiadnom prípade považovať za arbitrárne či zjavne neodôvodnené. Skutočnosť, že sťažovateľka má na vec odlišný názor, nemôže sama osebe znamenať bez ďalšieho porušenie jej označených práv. Pokiaľ v určitých súvislostiach (o ktorých bude reč ďalej) rozsudok najvyššieho súdu na časť námietok uvedených v kasačnej sťažnosti nereaguje, nemá táto skutočnosť v rámci materiálneho posudzovania ústavnosti rozsudku najvyššieho súdu takú intenzitu, ktorá by opodstatňovala zásah ústavného súdu.

35. K jednotlivým námietkam sťažovateľky uvedeným v ústavnej sťažnosti treba uviesť:

a) Nesprávny procesný postup znemožňujúci uskutočniť procesné práva (bod 7 tohto uznesenia)

36. Ústavný súd konštatuje, že najvyšší súd v zhrnutí obsahu podanej kasačnej sťažnosti opierajúcej sa o ustanovenie § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) Správneho súdneho poriadku z obsahového hľadiska naozaj námietky sťažovateľky zhrnuté v bodoch 7 až 12 tohto uznesenia neuvádza (pozri bod 22 tohto uznesenia).

37. Ústavný súd text kasačnej sťažnosti nemal k dispozícii (sťažovateľka mu túto listinu nepredložila), a preto z dôkazného hľadiska nemožno tvrdenie sťažovateľky, podľa ktorého námietky v kasačnej sťažnosti uplatnila, považovať za nepochybne preukázané. Napriek tomu sa zdá byť pravdepodobné, že táto námietka mohla byť v kasačnej sťažnosti uplatnená, keďže najvyšší súd uvádza, že kasačná sťažnosť bola podaná aj z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku, teda aj preto, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

38. Ústavný súd je toho názoru, že hoci možno považovať za nedostatok rozsudku najvyššieho súdu nevysporiadanie sa s uvedenými námietkami sťažovateľky (pokiaľ by tieto naozaj boli súčasťou kasačnej sťažnosti, ako to tvrdí sťažovateľka), z materiálneho hľadiska vzaté nejde o takú intenzitu porušenia jej práv, ktorá by odôvodňovala ingerenciu ústavného súdu, teda vyslovenie porušenia označených práv podľa ústavy a dohovoru, zrušenie rozsudku najvyššieho súdu a vrátenie veci na ďalšie konanie. Tvrdený nesprávny procesný postup krajského súdu spočívajúci vo vylúčení preskúmania jednotlivých rozhodnutí riaditeľstva na samostatné konanie je totiž sťažovateľkou odôvodňovaný rýdzo iba vo všeobecnej rovine. Sťažovateľka nijako konkrétne neuvádza, aké rozhodujúce fakty, súvislosti či okolnosti nevzal krajský súd pri svojom rozhodovaní do úvahy v dôsledku vylúčenia vecí na samostatné konanie a ako tieto konkrétne skutočnosti mohli, resp. mali ovplyvniť jeho rozhodovanie a spôsobiť tak jeho nezákonnosť. Akékoľvek konkrétne údaje v tomto smere z obsahu kasačnej sťažnosti (ako ich uvádza sťažovateľka) nevyplývajú. Inými slovami, aj keby sa najvyšší súd námietkami zaoberal, vecne by ich pre už uvedenú nekonkrétnosť posudzovať nemohol.

b) Nesprávne právne posúdenie veci (body 14 až 17 tohto uznesenia)

39. Podľa názoru ústavného súdu uvedená námietka formulovaná ako námietka nesprávneho právneho posúdenia mieri vo svojej podstate skôr proti hodnoteniu vykonaných dôkazov a proti záverom vyplývajúcim z tohto hodnotenia vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena sťažovateľkou ako daňovým subjektom.

40. Ústavný súd v zásadnej rovine zdôrazňuje, že nie je tzv. skutkovým súdom, sám dokazovanie na zisťovanie skutkového stavu spravidla nevykonáva a vychádza z dôkazov, ktoré vykonali všeobecné súdy, resp. orgány daňovej správy. Pokiaľ je vykonané dokazovanie zo strany všeobecných súdov vyhodnotenú presvedčivým a zákonu zodpovedajúcim spôsobom, ústavný súd nemá dôvod do takéhoto hodnotenia dôkazov (ktoré sám nevykonal) zasahovať.

41. Najvyšší súd dostatočne presvedčivým a vyčerpávajúcim spôsobom poukázal na tie rozhodujúce skutočnosti, resp. okolnosti, ktoré viedli k záveru o tom, že sťažovateľka dôkazné bremeno zaťažujúce ju v daňovom konaní neunesla (pozri body 24 až 27 tohto uznesenia).

c) Odklonenie sa od ustálenej rozhodovacej praxe (body 14 a 18 tohto uznesenia)

42. I v tomto prípade treba konštatovať, že postup najvyššieho súdu, ktorý na uplatnenú námietku nereagoval a nevysporiadal sa s ňou, nie je v súlade so zákonom. Ani tu však nejde o takú intenzitu porušenia práva sťažovateľky, ktorá by mala z materiálneho hľadiska vzaté ústavnoprávnu dimenziu a relevanciu. Je to tak preto, že označený rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 rieši otázku rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, avšak v celkom odlišných konkrétnych súvislostiach týkajúcich sa špecifického prípadu dane z pridanej hodnoty. Ide o riešenie otázky dôkazného bremena v prípade, keď daňový subjekt je obeťou podvodu zo strany tretieho subjektu (dodávateľa). Vyslovuje pritom názor, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňový subjekt sledoval a kontroloval výrobné a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru, pričom v danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru a daňový subjekt disponuje odovzdávacím a preberacím protokolom.

43. Berúc do úvahy uvedené skutočnosti, ústavný súd rozhodol tak, ako to vyplýva z výroku tohto uznesenia.

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

V Košiciach 23. januára 2020

Ľuboš Szigeti
predseda senátu