



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 337/2024-27

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu (sudca spravodajca) a sudcov Ladislava Duditša a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **VT-HADICE & PLAST s.r.o.**, Stavbárov 1, Michalovce, zastúpenej advokátom JUDr. Jurajom Kusom, Nám. osloboditeľov 10, Michalovce, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/130/2022 z 21. februára 2024 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 27. mája 2024 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/130/2022 z 21. februára 2024. Súčasne navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie a priznať jej finančné zadosťučinenie v sume 125 314,44 eur a náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a predložených príloh vyplýva, že sťažovateľke bol rozhodnutím Daňového úradu Košice, pobočky Michalovce (ďalej len „správca dane“) č. 100529809/2020 z 25. februára 2020 v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 101396963/2020 zo 7. septembra 2020 určený rozdiel vo výške 348 095,76 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016.

3. Správnu žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti uvedeného rozhodnutia žalovaného, Krajský súd v Košiciach rozsudkom sp. zn. 7S/197/2017 z 22. júna 2022 zamietol podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú. Krajský súd v úvode poukázal na nevyhnutnosť uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu (žalobcu – sťažovateľky), ktorý si uplatní za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet

dane z pridanej hodnoty. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť daňový nárok uznaný ako oprávnený.

4. Krajský súd sa následne vysporiadal s jednotlivými námietkami uplatnenými sťažovateľkou v správnej žalobe. V prvom rade (bod 21 rozsudku krajského súdu) zdôraznil, že z § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov vyplýva, že daňový výdavok musí byť preukázateľne vynaložený daňovníkom. Na uznanie výdavkov je potrebné, aby boli súčasne splnené tri podmienky, a to podmienka vecnosti (výdavky, resp. náklady musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov), podmienka preukázateľnosti (daňový subjekt musí vedieť preukázať, že výdavok, resp. náklad skutočne vznikol) a podmienka zaučtovania (preukázateľný výdavok, resp. náklad musí byť zaučtovaný pri každom konkrétnom výdavku, resp. náklade). Vychádzajúc z uvedeného, krajský súd uviedol, že podmienka preukázateľnosti výdavkov bola daňovými orgánmi spochybnená, v dôsledku čoho došlo k prenosu dôkazného bremena na sťažovateľku, ktoré sťažovateľka neunesla. Z preskúmaného rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane zaslal výzvy právnym nástupcom obchodnej spoločnosti L RACING s. r. o., t. j. obchodnej spoločnosti BG Investment s. r. o. a obchodnej spoločnosti RHEA GROUP s. r. o., avšak ani jedna z nich správcovi dane nepredložila žiadne listinné doklady a dôkazy. Spoločnosť L RACING s. r. o. zmenila konateľa na občana maďarskej národnosti a následne zmenila aj názov na BG Investment s. r. o., virtuálne sídlo a napokon bola vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia a právnym nástupcom sa stala spoločnosť RHEA GROUP s. r. o. s virtuálnym sídlom, ktorá so správcom dane nekomunikovala. Krajský súd konštatoval, že práve na základe týchto zistení došlo k prenosu dôkazného bremena a sťažovateľka mala možnosť v daňovom konaní tieto skutočnosti osvetliť, resp. vyvrátiť. Predloženie faktúr, resp. poskytnutie vyjadrení bez reálneho základu a bez možnosti ich overenia u dodávateľa preverovaných reklamných služieb nie je možné považovať za unesenie dôkazného bremena pri preukazovaní skutočností ňou uvedených v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Žalobca, ktorý si účtuje do daňových výdavkov náklady za služby, je povinný preukázať aj inými listinnými dôkazmi, že služby boli skutočne dodané v deklarovanom rozsahu a práve dodávateľom uvedeným na faktúre.

5. Žalobnú námietku sťažovateľky o nedoručení rozhodnutia žalovaného právnemu zástupcovi sťažovateľky vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú (bod 23 rozsudku krajského súdu). Z udelenej plnej moci vyplýva, že sťažovateľka neudelila právnemu zástupcovi všeobecnú plnú moc, ale obmedzila zástupcu na úkony uvedené v plnomocenstve. Z textu plnomocenstva vyplýva, že zástupca bol oprávnený podať odvolanie, ale z neho nevyplýva, že žalovaný mal doručiť správnu žalobou napadnuté rozhodnutie splnomocnenému zástupcovi, a nie sťažovateľke.

6. V bodoch 25 až 27 rozsudku sa krajský súd zaoberal námietkami sťažovateľky smerujúcimi k spochybneniu zistení daňových orgánov týkajúcich sa preukázateľnosti a vecnosti výdavkov sťažovateľky, a to posudzovaním výdavkov na reklamu vynaložených na účely prezentácie podnikateľskej činnosti sťažovateľky, posudzovaním obsahu a plnenia zo zmluvy o vykonaní reklamy zo 7. januára 2016, spochybnením dodania reklamných služieb od spoločností L RACING s. r. o., CAPTAIN, s. r. o., a RKI, spol. s r. o., a existenciou zmluvy o reklamných službách z 5. júla 2016. V tejto súvislosti poukázal na konkrétne časti preskúmaného rozhodnutia žalovaného, ktoré

podporili jeho právny záver. Žalovaný správny orgán spochybnil nielen existenciu reklamy (reklamných produktov), ale spochybnil aj to, kto tieto produkty vyrobil a poskytol ako dodávateľ. V tomto smere vykonali daňové orgány rozsiahle dokazovanie. Krajský súd dospel k záveru, že skutkový stav, ktorý žalovaný správny orgán zistil, jednoznačne preukazuje právne závery žalovaného správneho orgánu, ktoré ustálil v preskúmanom rozhodnutí.

7. Kasačnú sťažnosť sťažovateľky odôvodnenú tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon, keď nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP], rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. h) SSP], najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol podľa § 461 SSP ako nedôvodnú. Najvyšší správny súd zdôraznil, že sťažovateľka ako osoba uplatňujúca si daňový výdavok si musí byť vedomá povinnosti preukázania, že daňový výdavok skutočne vznikol, a musí i znášať prípadné následky dôkaznej núdze. Tak, ako uviedol žalovaný a neskôr to potvrdil krajský súd, v predmetnej veci nebola naplnená podmienka preukázateľnosti daňového výdavku. Odôvodnenie napadnutého rozsudku podľa názoru kasačného súdu vychádza zo všeobecných východísk a tieto boli správne aplikované na predmetnú vec, je zrozumiteľné a zákonné. Z napadnutého rozsudku ako celku je zrejmé spochybnenie preukázateľnosti predmetných výdavkov a toho, že fakturované služby dodal vystaviteľ daňového dokladu.

II.

Argumentácia sťažovateľky

8. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti pomerne rozsiahlo zopakovala sťažnostné námietky uvedené v kasačnej sťažnosti. Napadnuté rozhodnutie podľa jej názoru „*vykazuje znaky arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s námietkami sťažovateľa uplatnenými v kasačnej sťažnosti, ale aj v predchádzajúcich konaniach, na ktoré sťažovateľ nedostal odpovede.*“.

9. Sťažovateľka sa domnieva, že najvyšší správny súd sa odklonil od ustálenej súdnej praxe najvyššieho správneho súdu, ako aj judikatúry Súdneho dvora Európskej únie bez toho, aby tento odklon náležite odôvodnil. Kasačný súd sa dopustil nesprávneho posúdenia procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane v daňovom procese v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľkou, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie daňového výdavku.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

10. Ústavný súd vzhľadom na svoju doterajšiu judikatúru považuje za potrebné v prvom rade pripomenúť, že nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. 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. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu iba vtedy, ak by ním vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 395/2019).

11. Ústavná sťažnosť sťažovateľky smeruje proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu vydanému v systéme správneho súdnictva. V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaní nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012). Taktiež treba mať na zreteli, že správne konanie nie je kontradiktórnym konaním, rovnako ako rozhodovanie v správnom súdnictve vzhľadom na to, že jeden z účastníkov konania v správnom súdnictve je vždy orgán verejnej moci, ktorý rozhodoval o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, pričom predmetom konania pred správnym súdom je v zásade preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 308/2011).

12. Vychádzajúc z uvedeného, bolo úlohou ústavného súdu v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti v zmysle § 56 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) posúdiť, či tieto požiadavky kladené na rozhodnutie najvyšší správny súd rešpektoval minimálne v takej miere, ktorá je z ústavnoprávneho hľadiska akceptovateľná a udržateľná, a na tomto základe formulovať záver, či nie je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená.

13. O zjavnej neopodstatnenosti ústavnej sťažnosti (návrhu) možno hovoriť predovšetkým vtedy, ak namietaným postupom orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi napadnutým postupom tohto orgánu a základným právom, ktorého porušenie sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takú možnosť reálne nepripúšťajú (IV. ÚS 16/04, II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 55/05, IV. ÚS 288/05).

14. Najvyšší správny súd si ako prvé v bodoch 15 až 19 napadnutého rozsudku ustálil sťažnostné námietky sťažovateľky, ktoré vo svojej podstate kopírujú jej námietky uplatnené v ústavnej sťažnosti. V bodoch 36 až 40 sa vysporiadal s námietkou sťažovateľky, prečo krajský súd napriek

žiadosti sťažovateľky nenariadil vo veci pojednávanie. Z dikcie § 182 ods. 1 písm. g) SSP vyplýva, že o nariadenie ústneho pojednávania žalobca môže požiadať v žalobe alebo jej doplnení, najneskôr však do uplynutia lehoty na podanie žaloby (§ 181 ods. 1 SSP). Absencia vyjadrenia obsahujúceho žiadosť o nariadenie pojednávania má za následok, že správny súd môže vec prejednať a rozhodnúť bez nariadenia ústneho pojednávania, no iba za predpokladu, že pre nariadenie pojednávania nebudú dané iné zákonné dôvody. Vzhľadom na to, že sťažovateľka nepožiadala o nariadenie ústneho pojednávania ani v podanej žalobe, ani vo vyjadrení, ani v zákonnej lehote podľa § 181, ale až podaním z 10. februára 2021, krajský súd postupoval správne, keď na túto žiadosť už neprihliadal. Následne v bodoch 41 až 43 sa kasačný súd vyjadril k záverom krajského súdu týkajúcim sa preverenia reálnosti prijatých reklamných služieb. Sťažovateľka v daňovom konaní nepreukázala, že zaniknuté spoločnosti by uskutočnili služby v zmysle vystavených faktúr. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že skutkový stav, ktorý žalovaný správny orgán zistil, jednoznačne preukazuje jeho právne závery, že sťažovateľka vo veci neunesla dôkazné bremeno a nijakým spôsobom nepreukázala reálnosť zdaniteľného plnenia. V konaní bolo jednoznačne preukázané, že konateľ si nepamätal, kto podpísal zmluvu na vykonanie reklamy v dohodnutej cene 560 000 eur. Nepreukázal, kto spornú faktúru vystavil, a ani to, že reklamná kampaň v mesiaci december 2016 bola reálne odvysielaná. Nebola preukázaná dĺžka skutočného vysielania uvedených spotov na jednotlivých LED obrazovkách, aby tak bolo možné preukázať dodanie služby, ktorá by odôvodňovala výšku ceny uvedenej na každej faktúre od spoločnosti CAPITAIN, s. r. o. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. V závere sa najvyšší správny súd v bodoch 44 až 47 napadnutého rozsudku vysporiadal s judikatúrou predostretou sťažovateľkou, ktorú nebolo možné na vec sťažovateľky aplikovať, a, naopak, poukázal na judikatúru, ktorá predstavuje konštantnú a stále aktuálnu judikatúru kasačného súdu pri dani z príjmov, v súlade s ktorou posúdil aj vec sťažovateľky, a to aj v kontexte námietok súvisiacich s použiteľnosťou európskeho práva vo vzťahu k druhu dane, ktorého sa rozhodnutie týka.

15. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel ich účel a význam. Najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku primeraným spôsobom reagoval na námietky sťažovateľky vznesené v kasačnej sťažnosti. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nie je svojvoľný ani zjavne neodôvodnený a nevyplýva z neho ani taká aplikácia príslušných právnych noriem, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno označiť za arbitráry v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskovú skutočnosť dôležitú pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky, ktorou bolo splnenie, resp. nesplnenie podmienky preukázateľnosti daňového výdavku.

16. Skutočnosť, že sa sťažovateľka s názorom súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho

vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a s právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

17. Je potrebné opätovne dodať, že sťažovateľka si nemôže zamieňať prieskumnú právomoc všeobecného súdu rozhodujúceho o mimoriadnom opravnom prostriedku (tu rozhodnutia najvyššieho správneho súdu v sťažnostnom konaní) s posúdením rozhodnutia takého súdu v konaní o ústavnej sťažnosti. Ústavný súd nerozhoduje v predmetnej (tu správnej) veci (nerieši „kauzu“), ale posudzuje „len“ ústavnú udržateľnosť napadnutého rozhodnutia. Ak by aj sám dospel (pri riešení na úrovni zákona) k odlišným záverom, nie je to dôvod na zrušenie ústavnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia, ak subjekt rozhodovania odôvodnil svoje závery dostatočnými a bez zjavného excesu produkovanými úvahami na svojej, teda zákonnej alebo podzákonnej úrovni (m. m. IV. ÚS 399/2022).

18. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky namietajúcu porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

19. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 2. júla 2024

Libor Duľa
predseda senátu