



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 255/2024-12

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **FERRMONT, a.s.**, Trenčianska 89, Púchov, zastúpenej Advokátska kancelária JURIKA & KELTOŠ, s. r. o., Mickiewiczova 2, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/104/2022 z 23. novembra 2023 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 doručенou ústavnému súdu 21. marca 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu označeným v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej priložených vyplýva, že na základe zrušujúceho rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk/33/2019 z 30. júna 2020 (ďalej len „kasačný rozsudok“) Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) ako prvostupňový správny orgán v poradí druhým rozhodnutím č. 100721578/2021 z 29. apríla 2021 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 6 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“) a podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) sťažovateľke určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 20 000 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2014 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 30 436,15 eur na sumu 10 436,15 eur, čo po skutkovej stránke odôvodnil tým, že v daňovom konaní neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.

3. Sťažovateľka podala proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 101937693/2021 zo 14. októbra 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že potvrdilo rozhodnutie správcu dane.

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podala sťažovateľka správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 13S/145/2021-44 z 25. mája 2022 zamietol.

5. Podľa správneho súdu bola v konaní zásadnou otázka, či posúdenie veci žalovaným a správcom dane ako účasti sťažovateľky na daňovom podvode je správne. Správny súd uviedol, že pri takom posúdení je potrebné vychádzať z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“) vo veci Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL č. C-439/04 a C-440/04 zo 6. júla 2006, z ktorej možno vyvodiť kritériá na posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Na to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce štyri kumulatívne položené otázky:

Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?

Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?

Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?

Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

6. Správca dane, ako aj žalovaný zistili únik dane, a to na začiatku reťazca, v ktorom spoločnosť AMBRATRADE s.r.o. deklarovala prijatie zdaniteľného plnenia v sume 298 710 eur, DPH v sume 59 742 eur od spoločnosti EMIRAS s.r.o., pričom tieto spoločnosti boli personálne prepojené rovnakými konateľmi. Spoločnosť AMBRATRADE s.r.o. a spoločnosť JK Media s.r.o. vystavili faktúry spoločnosti ESES Company, a.s., z toho spoločnosť JK Media s.r.o. za celý rok 2014 v celkovej výške 132 814,17 eur za reklamné služby, ktoré táto spoločnosť aj reálne zabezpečila. Takto zabezpečené reklamné služby boli spoločnosťou ESES Company, a.s., zvýšené z hodnoty 132 814,17 eur za reklamné služby za obdobie celého roku 2014 na hodnotu 120 000 eur za jeden mesiac roku 2014 pre jedného z odberateľov (pre sťažovateľku). Spoločnosť ESES Company, a.s., si znížila daňovú povinnosť prostredníctvom faktúr od ďalších spoločností (EMIRAS s.r.o. a JK Media s.r.o.). Takto došlo k nezákonnému úniku na dani v dôsledku podvodného konania, keď spoločnosť ESES Company, a.s., v reťazci si ponížila vlastnú daňovú povinnosť. Na základe podvodného vystavenia faktúry od spoločnosti AMBRATRADE s.r.o. a spoločnosti ESES Company, a.s., došlo k preukázanému zvýšeniu hodnoty reklamných služieb bez akéhokoľvek preukázania pridanej hodnoty zo strany tejto spoločnosti na sumu 120 000 eur za jeden mesiac. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného aj správcu dane, že reálna hodnota reklamných služieb bola spoločnosťou ESES Company, a.s., podvodným spôsobom nadhodnotená zo sumy 132 814,17 eur za reklamné služby za obdobie celého roku 2014 eur (fakturovanej dodávateľom JK Media s.r.o.) na sumu 120 000 eur za jeden mesiac, t. j. suma bola umelo a neprimerane zvýšená na účely získania daňovej výhody. Správca dane aj žalovaný vychádzali zo zistení, že reklamné služby v súvislosti s podujatím Business golf tour 2014 konaným v máji až septembri 2014 reálne zabezpečovala spoločnosť JK Media s.r.o. (komplexne zabezpečovala reklamnú kampaň podujatia

Business golf tour 2014 ako takého v médiách, tlači, outdoorových médiách, inzertný priestor v printových médiách, ako aj organizačný spotrebný materiál na golfovom turnaji a pod.), a nie spoločnosť ESES Company, a.s., v predstieranom reťazci spoločností. Spoločnosť JK Media s.r.o. fakturovala za celý rok 2014 spoločnosti ESES Company, a.s., za celkový projekt Business golf tour 2014 sumu 132 814,17 eur, ale z predložených evidencií spoločnosti ESES Company, a.s., za zdaňovacie obdobie február 2014 bolo zistené, že spoločnosť ESES Company, a.s., fakturovala ďalej zabezpečenie reklamných služieb v súvislosti s podujatím Business golf tour 2014 len žalobcovi ako odberateľovi za mesiac február 2014 v celkovej hodnote 120 000 eur (z toho DPH 20 000 eur). Správne orgány uzavreli, že dodávateľ ESES Company, a.s., sa dopustil protiprávneho (podvodného) konania, ktorého súčasťou sa stala aj sťažovateľka ako kontrolovaný platiteľ. Žalovaný a správca dane dospeli k správne záveru z vyjadrení sťažovateľky, že cena sa neurčovala na základe reálnej ceny za poskytnuté plnenie, ale bola dobrovoľne ponúknutá a dohodnutá na základe finančných možností platiteľa, pričom dané stanovenie ceny za fakturované plnenie sa vymykalo rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa postupujúceho s odbornou starostlivosťou.

7. Sťažovateľke nebolo v daňovom konaní preukázané, že sa úmyselne zapojila do podvodného reťazca spoločností uplatňujúcich si výdavky za reklamu na podklade nadhodnotených služieb. Samotné zníženie vlastnej daňovej povinnosti pri odpočítaní dane na vstupe a uplatnení oslobodenia od dane pri dodávke tovaru do iného členského štátu samo osebe protiprávne nie je. Podstatnou je však otázka, či sťažovateľka vedieť mala, resp. mohla, že sa zúčastňuje takéhoto konania, a teda posúdenie štvrtej otázky súvisí s vyhodnotením opatrení, ktoré daňový subjekt prijal, resp. mal prijať v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode.

8. O minimálnej opatrnosti sťažovateľky nesvedčila úhrada celej fakturovanej sumy vopred 13. marca 2014, keď služby od dodávateľa ESES Company, a.s., mali byť podľa faktúry dodané 28. februára 2014, avšak v tom čase nedošlo ani k ich čiastočnému uskutočneniu a sťažovateľka si ich realizáciu nemohla overiť. V zmluve sa sťažovateľka zaviazala na úhradu reklamných služieb v prípade riadneho splnenia si všetkých záväzkov a povinností dodávateľa, jej konanie bolo rozporné nielen s uzavretou zmluvou, ale bolo aj neštandardné a podozrivé, teda indikujúce jej vedomosť o tom, že takéto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany jej dodávateľa.

9. Správny súd konštatoval, že sťažovateľka konala neobozretné, keď za zistených okolností vstúpila do predmetných obchodných transakcií. Súčasne správca dane poukázal na to, že sťažovateľka si spoločnosť ESES Company, a.s., vybrala sama. Táto spoločnosť bola bez praktických skúseností, bez etablovania na trhu, a preto realizovanie obchodu s takouto spoločnosťou bolo pre sťažovateľku rizikové. Správca dane teda správne uzavrel, že sťažovateľka sa nechovala ako obozretný podnikateľ a nerealizovala opatrenia, ktoré bolo možno od nej rozumne požadovať, a preto sa vystavila riziku, že jej konanie hoc nedbanlivé možno v zmysle európskej judikatúry považovať za účasť na daňovom podvode, keďže vzhľadom na všetky okolnosti vedieť mala a mohla, že sa zúčastňuje daňového podvodu.

10. Proti rozsudku správneho súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol.

11. Kasačný súd sa stotožnil so záverom, že skutočnosť, že sťažovateľka vedela v čase uzatvorenia obchodného vzťahu o piatich podujatiach Business Golf Tour v období máj 2014 až september

2014 a uzavrela obchodný vzťah s dodávateľom ESES Company, a.s., s oprávnenosťou fakturácie v mesiaci február 2014, je naozaj neštandardné konanie a preukazuje protiprávnu činnosť sťažovateľky. Neobvyklosť správania sťažovateľky pri vstupe do obchodného vzťahu s dodávateľom ESES Company, a.s., potvrdzuje vyjadrenie svedka k otázke, kto navrhol a na základe čoho obdobie fakturácie v mesiaci február 2014, z ktorej je zrejmé, že to bola vec dohody. Zmluvný vzťah a hlavný dôvod oprávnenosti fakturácie v mesiaci február 2014 bol, že reklamu bolo potrebné odvysielat' skôr už pred uskutočnením športových podujatí. Uzavretie zmluvného vzťahu s oprávnenosťou fakturácie a jej úhrady vo februári 2014, teda pred odvysielaním reklamy a pred uskutočnením športových podujatí, je možné považovať za neštandardné počínanie daňového subjektu tak, ako to uviedol aj žalovaný. Dodal, že aj z pohybov na účtoch medzi sťažovateľkou a jej dodávateľom ESES Company, a.s., a subdodávateľskou spoločnosťou AMBRATRADE Slovakia s.r.o. bolo možné logicky vyvodit' záver, že išlo o preúčtovanie finančných prostriedkov medzi spoločnosťami, ktoré boli do reťazca spoločností umelo vložené, a je možné ich považovať za ďalšiu indíciu nasvedčujúcu úmyslu daňového subjektu nedovolené získať daňové zvýhodnenie. V preverovanom prípade došlo k podvodnému konaniu dodávateľa ESES Company, a.s., ktorý z poskytnutej, cenovo nadhodnotenej reklamy v skutočnosti neodviedol žiadnu daň na výstupe, keďže si ju ponížil vstupom od vykonštruovaného dodávateľského reťazca AMBRATRADE Slovakia s.r.o. a jeho subdodávateľa EMIRAS s.r.o. Úlohou umelo vytvoreného reťazca bolo reklamu len cenovo nadhodnotiť a formálne vykázat', a nie reálne dodať. Na konci tohto reťazca subjektov stála sťažovateľka, ktorá si z umelo nadhodnotenej ceny reklamy uplatnila odpočítanie dane s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu – nadmerný odpočet.

II.

Argumentácia sťažovateľky

12. Podľa sťažovateľky napadnutý rozsudok nie je dostatočne odôvodnený, pretože sa nevysporiadal so zásadnými námietkami sťažovateľky. Ďalej došlo k nesprávnemu presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane, čo sa premietlo do nesprávneho posúdenia nároku na odpočet DPH. Z vykonaného dokazovania vôbec nevyplývalo, že sťažovateľka mala mať vedomosť o svojej účasti na daňovom podvode. Okolnosť času úhrady faktúry vypovedá o potrebe vykonania reklamnej činnosti pred uskutočnením podujatia BGT, ani úhrada celej dohodnutej odplaty vopred nepreukazuje protiprávnosť konania sťažovateľky, z vykonaného dokazovania nebolo možné ustáliť, či bola cena nadhodnotená alebo nie, spoločnosť JK Media s.r.o. zabezpečovala iba odvysielanie a uverejnenie reklamy, nie aj jej výrobu, plnenie zo strany tohto subjektu teda nezodpovedá službám, ktoré boli sťažovateľke poskytované, sťažovateľka poukazovala aj na to, že spoločnosť ESES Company, a.s., uzatvárala zmluvy aj s dôveryhodným subjektom TIPOS, národná lotériová spoločnosť, a.s., výška odmeny za objednané služby bola rovnaká ako u sťažovateľky, k čomu súdy nezaujali žiadne stanovisko. Napadnutý rozsudok nerešpektuje ani záväzný právny názor kasačného rozsudku najvyššieho súdu vydaného v tejto veci, bolo na správcovi dane preukázat' prípadnú vedomosť sťažovateľky o jej účasti na daňovom podvode, čo vyplýva z judikatúry najvyššieho súdu (3Sžf 1/2010), ústavného súdu (I. ÚS 259/2022), ako aj SDEÚ (vec C-610/19 Vikingo Fövállalkozó Kft.).

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

13. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy tým, že najvyšší správny súd založil svoje rozhodnutie na okolnostiach, ktoré nevyplývajú z vykonaného dokazovania, resp. nesprávne preniesol dôkazné bremeno správcu dane na sťažovateľku, nezohľadnil ňou uvádzané skutkové okolnosti veci, rozsudok odporuje aj judikatúrnym záverom najvyššieho súdu, ústavného súdu a SDEÚ, ako aj kasačnému rozsudku najvyššieho súdu vydanému v tejto veci.

14. V prejednávanej veci bol dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH záver, že sťažovateľka bola účastníčkou daňového podvodu, o ktorom mala vedieť s ohľadom na svoju povinnosť konať obozretne a prijať opatrenia na preverenie svojich obchodných partnerov. Konkrétne neobvyklosti jej konania nasvedčovalo, že za objednané reklamné služby zaplatila dopredu pred uskutočnením propagovaného podujatia, keď nedošlo ani k čiastočnému uskutočneniu reklamných služieb a sťažovateľka si ich realizáciu nemohla overiť, cena za objednané služby mala byť nadhodnotená, z pohybov na účte sťažovateľky bolo možné usúdiť, že išlo len o preúčtovanie finančných prostriedkov medzi spoločnosťami, ktoré boli do reťazca spoločností umelo vložené.

15. Z kasačného rozsudku najvyššieho súdu vydaného v tejto veci, ktorým bol následne viazaný správca dane, na ktorý sa odvoláva aj sťažovateľka v súvislosti s nerešpektovaním vysloveného záväzného právneho názoru, vyplynulo, že sťažovateľkin dodávateľ sa dopustil podvodného konania pri uplatňovaní práva na odpočet DPH, avšak skutočnosti, od ktorých správny súd pôvodne odvodil účasť sťažovateľky na tomto konaní, neboli dostatočným podkladom pre takto formulovaný záver (ods. 24 rozsudku najvyššieho súdu). Ďalej najvyšší súd vyslovil, že neobvyklé správanie sťažovateľky by mohlo indikovať jej vedomú účasť na nedovolenom daňovom úniku, a to zmluvné dojednanie zaplatiť celú odplatu vopred, čo ale samo osebe nestačí na záver o vedomosti sťažovateľky o podvodnom konaní (ods. 27). Ďalšou indíciou svedčiacou o vedomosti sťažovateľky o podvodnom konaní bolo značné a ničím neodôvodnené nadhodnotenie ceny poskytnutých reklamných služieb, čo však správny súd a ani žalovaný ďalej neskúmali. Najvyšší súd dodal, že nie je povinnosťou daňového subjektu postupovať pri výbere zmluvného partnera najefektívnejšie ani si vybrať cenovo najvýhodnejšiu ponuku, ak však daňový subjekt postupuje spôsobom, ktorý v bežných ekonomických podmienkach nemá ekonomické opodstatnenie a zjavne smeruje len k získaniu práva na odpočítanie dane alebo sa vymyká rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa postupujúceho s odbornou starostlivosťou, možno mu v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku a judikatúry SDEÚ odoprieť uplatnené právo na odpočítanie dane.

16. Správca dane po vrátení veci opätovne rozhodol, že sťažovateľke nevznikol nárok na odpočet DPH z dôvodu, že vedela, resp. minimálne mohla vedieť, že sa stala súčasťou podvodného konania, keďže na základe zistených okolností mala vedomosť, že deklarovaný dodávateľ nie je spoľahlivý obchodný partner a aj napriek všetkým uvádzaným skutočnostiam si vybrala práve jeho.

17. Konkrétne poukázal na to, že k úhrade dohodnutej odplaty došlo pred reálnym uskutočnením celého objednaného plnenia, čo odporovalo aj zmluvne dohodnutým podmienkam, pričom nebolo preukázané, že by sa určité služby poskytovali už v tomto čase. Z hodnotiacej správy vyplynulo, že k reálnemu dodaniu služieb došlo v období uskutočnenia podujatí, tzn. od mája 2014 do septembra

2014. Z pohybov na účtoch sťažovateľky a ostatných subjektov účastných na tomto obchode možno vyvodit' záver, že išlo o preúčtovanie finančných prostriedkov medzi spoločnosťami, ktoré boli do reťazca spoločností umelo vložené, a je možné ich považovať za ďalšiu indíciu nasvedčujúcu úmyslu daňového subjektu o nedovolené získanie daňového zvýhodnenia. Ďalej správca dane poukázal na niekoľkonásobne navýšenú cenu za objednané služby.

18. Žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktoré sťažovateľka napadla správnu žalobou, pričom správny súd žalobu zamietol, napadnutým rozhodnutím bola kasačná sťažnosť zamietnutá.

19. Z už uvedeného vyplýva, že správca dane sa po zrušení v poradí prvého rozhodnutia, riadil závermi kasačného rozsudku najvyššieho súdu. Nepriznanie práva na odpočet DPH bolo zdôvodnené tým, že sťažovateľka bola súčasťou podvodného konania, o ktorého existencii mala, resp. mohla mať vedomosť. Okolnosti svedčiace o tomto závere spočívali v neštandardnej úhrade za objednané služby vopred a neobvykle vysokej cene za tieto služby.

20. V prejednávanej veci nebolo sporné, že sťažovateľka bola súčasťou reťazca, v ktorom došlo k podvodnému konaniu. Sporné bolo, či sťažovateľka vedela, resp. mala vedieť o tom, že sa na podvodnom konaní zúčastňuje.

21. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na závery rozsudku SDEÚ č. C-439/04 a C-440/04 zo 7. októbra 2004, ods. 59 a 61, v zmysle ktorých vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa v rámci objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Ak sa v rámci objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane.

22. Nemožno teda súhlasiť s názorom sťažovateľky, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu, ako aj jemu predchádzajúci rozsudok správneho súdu by odporovali záverom vyjadreným v prvom kasačnom rozsudku najvyššieho súdu, ktorý, ako bolo uvedené, načrtoľ, akým smerom sa má uberať úvaha správcu dane o tom, aké okolnosti má zvažovať pri posudzovaní vedomosti sťažovateľky o jej účasti na podvodnom konaní.

23. K namietanému nesprávne presunu dôkazného bremena na sťažovateľku ústavný súd uvádza, že v tomto prípade dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania okolností, ktoré svedčili o vedomosti sťažovateľky o jej účasti na protiprávnom konaní, spočívalo na strane správcu dane. Ten detailne uviedol okolnosti, ktoré podľa neho svedčili o neobvyklosti konania sťažovateľky, pričom jej konanie v okolnostiach uskutočneného obchodu bolo vyhodnotené ako konanie, ktoré „nemá ekonomické opodstatnenie a zjavne smeruje len k získaniu práva na odpočítanie dane, alebo sa vymyká rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa postupujúceho s odbornou starostlivosťou“, ako to uviedol najvyšší súd v kasačnom rozsudku.

24. Argument sťažovateľky o potrebe vykonania reklamnej činnosti aj pred uskutočnením podujatia BGT celkom zjavne odporuje záveru správcu dane, ktorý uviedol, že z hodnotiacej správy vyplynulo, že k reálnemu dodaniu služieb došlo v období uskutočnenia sa podujatí, tzn. v období od mája 2014 do septembra 2014. Podľa sťažovateľky nebolo preukázané, že cena za služby bola

nadhodnotená, s čím rovnako nemožno súhlasiť, pretože bolo preukázané, za aký objem služieb bola dohodnutá cena s dodávateľom JK Media s.r.o. v porovnaní s cenou dojednanou medzi sťažovateľkou a spoločnosťou ESES Company, a.s., čo nasvedčovalo neprimeranosti ceny, pričom sťažovateľka ani spoločnosť ESES Company, a.s., nevedeli preukázať, v čom spočíval značný rozdiel v cenách (porovnaj ods. 22 rozsudku správneho súdu, s. 11). Svedok v právnom postavení štatutára spoločnosti ESES Company, a.s., uviedol, že spoločnosť nevyrábala reklamu, zabezpečovala iba klientov a výroba reklamy sa realizovala v subdodávke. K spôsobu určenia ceny uviedol, že cena bola s každým klientom dojednaná individuálne na základe požiadaviek klienta, ktoré ale presne nešpecifikoval (porovnaj rozhodnutie správcu dane, s. 14).

25. Námietka sťažovateľky, že dodávateľ uzatváral zmluvu aj s dôveryhodným subjektom, nebola konajúcimi súdmi vyhodnotená, avšak v kontexte okolností, ktoré mali nasvedčovať jej vedomosti o účasti na protiprávnom konaní, uvedené bez ďalšieho nie je spôsobilé vysvetliť neobvyklé konanie sťažovateľky spočívajúce v uhradení celej dohodnutej odplaty vopred, ktorej výška mala byť umelo navýšená.

26. Odkaz sťažovateľky na rozhodnutia najvyššieho súdu (3Sžf/1/2010), ústavného súdu (I. ÚS 259/2022), ako aj SDEÚ (vec C-610/19 Vikingo Fövállalkozó Kft.) nie je pre prejednávanú vec relevantný. V náleze ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 išlo o otázku presunu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, rovnako aj vec č. C-610/19 sa týka preukazovania hodnovernosti uskutočnených obchodov, rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2010 z 19. augusta 2010 sa taktiež dotýka právnej otázky posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane v prípade, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, resp. ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi. V tomto prípade nebolo sporné, že by k dodaniu služieb vôbec nedošlo, resp. nebola spochybnená osoba dodávateľa, pričom ani sťažovateľka nešpecifikuje, v čom konkrétne by závery napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu odporovali uvedeným rozhodnutiam.

27. Ústavný súd v tejto súvislosti konštatuje, že záver o nedôvodnosti jej kasačnej sťažnosti a v širších súvislostiach aj jej nároku na odpočítanie dane je založený na jej možnej vedomosti o účasti na podvodnom konaní v reťazci obchodov, ktorého súčasťou bola aj sťažovateľka, nie na preukazovaní uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

28. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť 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, ktorých porušenie sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri ktorej predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03).

29. Sumarizujúc už uvedené, ústavný súd konštatuje, že sťažovateľka neuvádza vo svojej ústavnej sťažnosti relevantnú právnu argumentáciu, ktorá by bola spôsobilá spochybníť nosné dôvody,

na základe ktorých najvyšší správny súd zamietol jej kasačnú sťažnosť proti rozsudku krajského súdu. Z pohľadu sťažnostnej argumentácie sa sťažovateľke nepodarilo preukázať ústavne relevantnú súvislosť medzi namietaným porušením ňou označeného základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, a preto ústavný súd ústavnú sťažnosť pri jej predbežnom prerokovaní odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ako zjavne neopodstatnenú.

30. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok už pri jej predbežnom prerokovaní, rozhodovanie o jej 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 28. mája 2024

Libor Duľa
predseda senátu