



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 242/2025-18

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Ivana Fiačana a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky obchodnej spoločnosti **KOREX networks, s.r.o.**, Fučíkova 371, Giraltovec, zastúpenej Vojčík & Partners, s.r.o., Rázusova 13, Košice, proti rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/10/2021-55 zo 7. októbra 2021, č. k. 3S/15/2021-78 z 28. marca 2023, č. k. 1S/12/2022-34 z 8. septembra 2022 a rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/27/2022 z 24. apríla 2024, sp. zn. 8Sfk/7/2023 z 30. mája 2024 a sp. zn. 3Sfk/7/2023 z 30. mája 2024 takto

r o z h o d o l :

Ústavné sťažnosti **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavné sťažnosti a skutkový stav vecí

1. Ústavnému súdu boli 25. júla 2024 a 6. septembra 2024 doručené tri ústavné sťažnosti sťažovateľky vo veci namietaného porušenia jej základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) v záhlaví označenými rozhodnutiami krajského súdu (ako správneho súdu) a najvyššieho správneho súdu (ako kasačného súdu). Sťažovateľka navrhuje napadnuté rozhodnutia v celom rozsahu zrušiť, vec vrátiť Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania.

2. Tieto tri ústavné sťažnosti sťažovateľky ústavný súd z dôvodu procesnej ekonomie spojil na spoločné konanie uznesením č. k. PLs. ÚS 81/2024-5 z 11. septembra 2024 a uznesením č. k. III. ÚS 492/2024-14 z 19. septembra 2024 s tým, že konanie bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 1982/2024.

3. Sťažovateľke bol rozhodnutím Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) z 9. októbra 2017 v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“) z 9. februára 2018 vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 3 850 eur za zdaňovacie obdobie február 2014, rozhodnutím správcu dane z 9. októbra 2017 v spojení s rozhodnutím žalovaného z 9. februára 2018 vyrubený rozdiel na DPH vo výške 5 350 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2014 a rozhodnutím správcu dane z 9. októbra 2017 v spojení s rozhodnutím žalovaného z 9. februára 2018 vyrubený rozdiel na DPH vo výške 5 350 eur za zdaňovacie obdobie máj 2014.

4. Správca dane považoval za preukázané, že sťažovateľka v rozhodnom období vykonávala prevažne činnosti spočívajúce v dodaní služieb súvisiacich s projektom digitalizácie obce Lietava a okolia a zabezpečovala realizáciu projektu Vedecko-technického parku Milovice (ďalej len „projekt VTP Milovice“) v Českej republike na základe zmluvy o dielo zo 6. marca 2014. V súvislosti s projektom digitalizácie si sťažovateľka vo februári, apríli a máji 2014 uplatnila odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] za dodanie inštalačných prác optiky – pilotný projekt Lietava a okolie dediny a za práce vykonané na projekte parku VTP Milovice (1/ Administratívne služby – príprava rozpočtových položiek pre obstarávanie VTP Milovice, 2/ Koordinačná činnosť – príprava územia pre zriadenie staveniska VTP Milovice, 3/ Inžinierske služby – Koordinácia dodávateľov, výberové konania, realizačná činnosť VTP Milovice).

5. Sťažovateľka uviedla, že vybuďovala prístupovú optickú sieť pre telekomunikačného operátora – poskytovateľa služieb internetu [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ]. Využila voľné kapacity pracovníkov a prostriedkov [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], ktorí vykonávali v prevažnej miere práce na tomto projekte. Za vykonané práce boli pre sťažovateľku vystavené faktúry subjektom [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ]. Sťažovateľka mala v menšom rozsahu aj iných subdodávateľov. Medzi sťažovateľkou a [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] nebola uzatvorená písomná zmluva, práce sa vykonávali na základe písomných alebo ústnych objednávok. Daňový subjekt [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] vykonával fakturované práce sám pre seba, pre vlastný projekt, nie pre spoločnosť sťažovateľky, resp. správca dane tak vec právne posúdil, teda že napriek skutočnosti, že došlo k vykonaniu prác daňovým subjektom [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], nedošlo k dodaniu týchto prác sťažovateľke, keďže práce boli vykonané zamestnancami objednávateľa diela ([REDAKOVANÉ]) a zároveň aj jeho pracovnými prostriedkami. Odberateľ tak vykonal časť výkonov vlastnými zamestnancami a vlastnými prostriedkami, v dôsledku čoho sťažovateľka nemala dôvod fakturovať predmetné práce. Správca dane uzavrel, že nedošlo k naplneniu predmetu dane, a teda nedošlo k dodaniu služby ako takej v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela, t. j. [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ]. Fakturáciu za práce vykonané [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] pre sťažovateľku považoval správca dane za službu bez ekonomickej opodstatnenosti, teda jej chýbal hospodársky dôvod, ktorý je súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty a skutočného obsahu daňovej transakcie. Daňovému subjektu [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] nevznikla daňová povinnosť za práce a služby, ktoré uskutočnil sám prostredníctvom svojich zamestnancov a svojimi prostriedkami, teda ani sťažovateľke nevznikol nárok na odpočítanie dane.

6. Vo vzťahu k odpočítaniu dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] za práce vykonané na projekte VTP Milovice považoval správca dane za preukázané,

že sťažovateľka na základe zmluvy o združení z 5. septembra 2013 vstúpila do združenia s českým partnerom PROMINECOM CZ a. s. z dôvodu vypracovania a predloženia spoločnej ponuky na dielo „Výstavba vedecko-technického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ a realizáciu diela. Na realizácii uvedeného diela sa subdodávateľsky podieľal aj daňový subjekt [REDAKOVANÉ]. Správca dane vyhodnotil služby poskytnuté sťažovateľke daňovým subjektom [REDAKOVANÉ] za služby, ktoré úzko súvisia so stavbou tohto parku, a keďže predmetné dielo je realizované na území Českej republiky, miestom dodania služieb týkajúcich sa predmetnej nehnuteľnosti ako diela je Česká republika. Správca dane teda rozhodol, že poskytnuté práce a služby nepodliehajú dani v Slovenskej republike a daňovému subjektu [REDAKOVANÉ] nevznikla daňová povinnosť v Slovenskej republike, teda sťažovateľka nemá právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených týmto daňovým subjektom. K námietke, že subjekt [REDAKOVANÉ] nevykonával časť diela, iba vykonával čiastkové administratívne a podobné služby generického charakteru, ktoré netvorili kompaktnú časť diela realizovaného v Českej republike, správca dane uviedol, že zastáva názor, že sťažovateľkou uvedené práce úzko súvisia so stavbou určenou v zmluve o dielo, keďže tieto bolo nevyhnutné vykonať z dôvodu realizácie diela, a teda nejde o všeobecné služby, ale o služby spojené so stavbou nachádzajúcou sa v Českej republike.

7. Sťažovateľka sa správnou žalobou domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného a krajský súd rozsudkami sp. zn. 2S/41/2018 zo 14. marca 2019, sp. zn. 5S/40/2018 z 19. júna 2019, sp. zn. 6S/45/2018 zo 14. marca 2019 rozhodnutia žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

8. Proti uvedeným rozsudkom krajského súdu podal žalovaný kasačné sťažnosti, o ktorých rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/47/2019 z 8. decembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/68/2019 z 8. decembra 2020, sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo 16. decembra 2021 tak, že rozsudky krajského súdu zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie, pričom poukázal na skoršie rozhodnutia v obdobnej veci (sp. zn. 6Sžfk/69/2019 z 18. júna 2020, sp. zn. 1Sžfk/47/2019 z 8. decembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/60/2019 z 8. decembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/68/2019 z 8. decembra 2020, sp. zn. 3Sžfk/48/2019 z 19. novembra 2020), s ktorých odôvodnením sa v plnom rozsahu stotožnil.

9. Najvyšší súd skonštatoval, že deklarované plnenie síce reálne bolo uskutočnené, avšak nie subjektom označeným ako dodávateľom – poskytovateľom služby na uvedenej faktúre. Poukázal na personálne prepojenie sťažovateľky a subjektu, ktorý bol obchodným partnerom sťažovateľky (konateľ a sťažovateľky a živnostníka [REDAKOVANÉ]). Dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa bolo nepreukázanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane, keď nedošlo k naplneniu predmetu dane, a teda nedošlo k dodaniu služby v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela, t. j. [REDAKOVANÉ], a fakturácia za tieto práce bola bez ekonomickej opodstatnenosti.

10. Pre posúdenie zákonnosti nároku sťažovateľky na odpočet DPH z posudzovaných faktúr nemôže mať relevanciu skutočnosť, že malo ísť len o čiastkové práce, účtované však v jednotlivých faktúrach ako celok, keď nárok na odpočet DPH z posudzovaných faktúr a uplatnenie DPH na výstupe je možné hodnotiť z obsahu faktúr ako celku a posudzované plnenia sú fakturované ako celok a z celkovej fakturovanej sumy je uplatnený odpočet DPH, resp. daň na výstupe.

11. K nesprávnemu právnemu posúdeniu ďalej uviedol, že medzi účastníkmi nebolo sporné dodanie služieb na projekte VTP Milovice ani to, že spadajú pod pojem služby, ale spornou skutočnosťou bolo miesto určenia ich dodania. Najvyšší súd rovnako ako žalovaný a správca dane dospel k záveru, že služby dostatočne priamo súviseli s nehnuteľným majetkom (predmet plnenia opísaný vo faktúrach, čo sťažovateľka ani v čase ich vystavenia nespochybňovala), ktorý sa realizoval v Českej republike, a preto je aj miestom dodania služieb Česká republika. Ani sťažovateľka nespochybnila, že fakturované plnenia sa týkali realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Českej republike.

12. Podľa názoru najvyššieho súdu sťažovateľka nepreukázala, že služby boli poskytnuté s miestom plnenia v Slovenskej republike, pričom ani sťažovateľka nespochybnila, že fakturované plnenia sa týkali realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, aj keď tvrdila, že šlo len o administratívne služby. Navyše, pokiaľ sa sťažovateľka domnievala, že pôvodný text obsiahnutý vo faktúrach nevyjadruje presne predmet plnenia, mala možnosť vykonať zákonné kroky na nápravu tohto nedostatku. Neobstojí preto záver krajského súdu, že nebol preukázaný priamy súvis služieb s nehnuteľnosťou.

13. Po vrátení veci na opätovné prejednanie a rozhodnutie krajský súd napadnutými rozsudkami žaloby podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol. Kasačné sťažnosti sťažovateľky odôvodnené tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právného 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 napadnutými rozsudkami zamietol podľa § 461 SSP ako nedôvodné.

II.

Argumentácia sťažovateľky

14. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach rozsiahlo zopakovala sťažnostné námietky uvedené v kasačných sťažnostiach. V rámci prvej sťažnostnej námietky poukázala na skutočnosť, že v posudzovanom prípade boli splnené všetky hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, avšak najvyšší správny súd na ne nedostatočne reflektoval. Opomenul zohľadniť, že jeden subjekt bez druhého (██████████ a sťažovateľka) by neboli spôsobilí optickú sieť vybudovať (každý disponoval niečím iným), teda je vylúčené hovoriť o plneniach bez ekonomickej opodstatnenosti. Zároveň nemožno súhlasiť s tvrdením, že ██████████ vykonal inštalčné práce na výstavbe optickej siete sám pre seba, keďže samotnými inštalčnými prácami bez ich využitia/použitia sťažovateľkou by nebolo možné dosiahnuť zamýšľaný výsledok. Fakturované poskytnuté služby sťažovateľka využila v rámci celého projektu a tieto služby len prispeli k výsledku (zhotoveniu diela). V žiadnom prípade nedošlo k splnutiu objednávateľa a dodávateľa, keďže každý subjekt mal v procese uskutočňovania diela svoju úlohu. Vo vzťahu k námietke, že sťažovateľka nemala so subjektom ██████████ žiadnu zmluvu o prenájme alebo o dočasnom pridelení zamestnancov, sťažovateľka uvádza, že si s ██████████ pre vzájomnú spoluprácu vybrali jednu z legálnych foriem spolupráce a absencia zmluvy o prenájme alebo o dočasnom pridelení zamestnancov na to nemá žiadne právne účinky.

15. Posudzovanie miesta dodania služby v súvislosti s administratívnymi prácami vykonanými subjektom [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] pre sťažovateľku na projekte VTP Milovice najvyšším správny súdom považuje sťažovateľka za arbitrárne a jeho výklad za formalistický, vedúci k nesprávnemu záveru o nesplnení podmienok na vznik práva na odpočítanie DPH. Subjekt [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] poskytoval administratívne služby a obdobné služby, a nie akékoľvek služby vzťahujúce sa na predmetnú nehnuteľnosť ako takú. Popis poskytnutých služieb uvedený na faktúre predstavuje formálnu stránku plnenia, pričom daňové orgány mali podrobnejšie skúmať obsah plnení poskytnutých subjektom [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] sťažovateľke, a to najmä v nadväznosti na sťažovateľkou predloženú presnú špecifikáciu obsahu plnení k jednotlivým faktúram súvisiacim s projektom VTP Milovice, ktoré detailne objasnili podstatu poskytovaných služieb. Sťažovateľka spolu s vyjadrením k protokolu správcu dane zo 7. apríla 2017 predložila špecifikáciu obsahu plnení k jednotlivým faktúram, avšak z napadnutých rozhodnutí nevyplýva, prečo túto špecifikáciu správcu dane nepovažuje za dostatočný dôkaz. Sťažovateľke nie je zrejmé, aký by bol rozdiel medzi týmto podkladom a súpisom vykonaných prác, teda dokumentom, ktorý by bol podľa najvyššieho správneho súdu relevantným dôkazom. Závery všeobecných súdov sú v tomto smere arbitrárne. Miesto dodania služieb poskytnutých sťažovateľke v súvislosti s projektom VTP Milovice bolo v Slovenskej republike, preto dodávateľovi [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] vznikla daňová povinnosť v Slovenskej republike, v dôsledku čoho mala sťažovateľka právo odpočítať DPH. Sťažovateľka je presvedčená, že pokiaľ za uvedených okolností najvyšší správny súd posúdil dodané služby ako služby súvisiace s nehnuteľnosťou, ide o formalistický výklad zákona, ktorý nemožno akceptovať.

16. Ako tretiu namieta sťažovateľka skutočnosť, že v dôsledku nepredloženia veci veľkému senátu došlo k odňatiu jej základného práva na zákonného sudcu. Najvyšší správny súd sa v odôvodneniach napadnutých rozsudkov touto otázkou síce zaoberal, avšak jeho argumentácia sa sťažovateľke javí ako účelová s cieľom vyhnúť sa predloženiu veci veľkému senátu. Najvyšší správny súd v odôvodneniach konštatuje svoju vedomosť o rozhodovacej praxi kasačného súdu, avšak rozhodnutia senátu 4Sžfk (s opačným právnym názorom) považuje za „*neodôvodnený odklon od rozhodnutí kasačného súdu*“ (javí sa teda, že sa stotožňuje s tým, že predmetom bola rovnaká právna otázka). Ustanovenie § 22 Správneho súdneho poriadku však neposkytuje žiadnu výnimku a pokiaľ senát dospel pri svojom rozhodovaní k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, má povinnosť danú vec postúpiť veľkému senátu. Osobitne vo vzťahu k napadnutým rozsudkom sp. zn. 8Sfk/7/2023 a sp. zn. 3Sfk/7/2023 namieta, že najvyšší správny súd si protirečí, ak na jednej strane považuje rozsudky senátu 4Sžfk za neodôvodnený odklon, na strane druhej tvrdí, že na právnu otázku súvisiacu s miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť v zahraničí nebol senátom 4Sžfk vyslovený iný právny názor a ide o odlišné skutkové okolnosti, nie právne posúdenie. Hoci predmety plnení na faktúrach za jednotlivé zdaňovacie obdobia neboli úplne totožné, predmet plnenia na faktúre, ktorá je predmetom tohto konania, a predmet plnenia na faktúre, ktorá bola predmetom posudzovania senátom 4Sžfk (jún 2024), je analogický a v oboch prípadoch (t. j. aj v prípade, keď súd konštatoval nesúvislosť s nehnuteľnosťou) je na faktúrach uvedené, že predmetom plnenia bola činnosť súvisiaca s projektom VTP Milovice. Podľa sťažovateľky je na prvý pohľad zrejmé, že ide o takmer totožný predmet plnenia, no napriek tomu najvyšší správny súd dospel k odlišným záverom, a to čo sa týka miesta dodania služby.

17. Protiústavná interpretácia zákonných ustanovení, ktorá vyústila do vyrubenia rozdielu na DPH, sekundárnymi dôsledkami podľa názoru sťažovateľky spôsobila porušenie jej základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy.

III.

Predbežné prerokovanie ústavných sťažností

III.1. K namietanému porušeniu práv sťažovateľky napadnutými rozsudkami krajského súdu:

18. Pokiaľ ide o sťažovateľkou napadnuté rozsudky krajského súdu, ústavný súd konštatuje, že vzhľadom na princíp subsidiarity („ak... nerozhoduje iný súd“), ktorý vyplýva z citovaného čl.127 ods. 1 ústavy, môže poskytnúť ochranu konkrétnemu právu alebo slobode, ktorých porušenie je namietané, iba vtedy, ak sa ich ochrany fyzická osoba alebo právnická osoba nemôže domôcť v žiadnom inom konaní pred súdnymi orgánmi Slovenskej republiky.

19. Sťažovateľka mala možnosť domáhať sa preskúmania ústavnou sťažnosťou napadnutých rozsudkov krajského súdu, a to využitím v rozhodnom čase jej Správnym súdnym poriadkom priznaného opravného prostriedku (kasačnej sťažnosti), ktorý napokon aj využila. Kasačná sťažnosť predstavovala právny prostriedok, prostredníctvom ktorého následne najvyšší správny súd vecne preskúmal napadnuté rozsudky krajského súdu. V týchto okolnostiach je nepochybne naplnená ústavná podmienka na aktiváciu princípu subsidiarity podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, čo ústavnému súdu „odníma“ právomoc konať a rozhodovať o ochrane označených základných práv podľa ústavy a práva podľa dohovoru, ku ktorých porušeniu malo dôjsť napadnutými rozsudkami krajského súdu.

20. Na základe uvedeného preto ústavný súd vo vzťahu k námietkam týkajúcim sa napadnutých rozsudkov krajského súdu konštatuje v zmysle § 56 ods. 2 písm. a) 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“) existenciu procesnej prekážky, ktorá bráni prerokovaniu týchto častí ústavných sťažností, a to nedostatok právomoci ústavného súdu.

III.2. K namietanému porušeniu práv sťažovateľky napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu:

21. Ústavný súd 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).

22. Ústavné sťažnosti sťažovateľky smerujú proti napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu vydaným 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 zákonosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu 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).

23. Vychádzajúc z uvedeného, bolo úlohou ústavného súdu v rámci predbežného prerokovania ústavných sťažností v zmysle § 56 zákona o ústavnom súde posúdiť, či požiadavky kladené na súdne rozhodnutie najvyšší správny súd rešpektoval minimálne v takej miere, ktorá je z ústavnoprávneho hľadiska akceptovateľná a udržateľná.

24. Ústavný súd konštatuje, že najvyšší správny súd napadnuté rozsudky sp. zn. 8Sfk/7/2023 a sp. zn. 3Sfk/7/2023 odôvodnil s poukazom na právne závery vyslovené v rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/6/2023 z 24. apríla 2024. Rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/6/2023 z 24. apríla 2024 bol podrobený ústavno-súdneho prieskumu, pričom ústavná sťažnosť (obsahujúca takmer totožnú argumentáciu ako ústavné sťažnosti, ktoré sú predmetom tohto predbežného prejednávania) proti tomuto rozsudku bola odmietnutá uznesením ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 414/2024 z 27. augusta 2024 ako zjavne neopodstatnená.

25. Najvyšší správny súd sa v napadnutých rozsudkoch vysporiadal s námietkou sťažovateľky súvisiacou s projektom digitalizácie a vyhodnotenou ako transakcia bez hospodárskeho dôvodu, v dôsledku čoho nedošlo k naplneniu predmetu dane, t. j. dodaniu ako takému. Krajský súd, ako aj žalovaný vec správne právne posúdili, keď uviedli, že deklarované inštalačné práce vykonal sám objednávateľ vo svoj prospech, t. j. sám pre seba, a nie pre sťažovateľku. Preto nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2, § 9 a § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a teda nedošlo k dodaniu služby v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela, a fakturácia za práce vykonané [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] pre sťažovateľku bola bez ekonomickej opodstatnenosti. Kasačný súd zdôraznil, že sťažovateľka právo na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH nepreukázala, pričom (poukazujúc na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 377/2018, z ktorého aj citoval) dôkazné bremeno spočíva primárne na sťažovateľke. Správca dane poukázal aj na zistenie, že sťažovateľka nemala s daňovým subjektom [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] žiadnu zmluvu o prenájme alebo o dočasnom pridelení zamestnancov a všetky povinnosti zamestnávateľa si voči zamestnancom plnil daňový subjekt [REDAKOVANÉ].

██████████ (čo sťažovateľka nerozporovala). Uvedené teda o to viac nasvedčuje skutočnosti, že subjekt ██████████ ██████████ vykonával predmetné práce vlastnými prostriedkami a vo svoj prospech. Závery správcu dane, žalovaného a ani krajského súdu neviedli k sprostredkovanému záveru, že by sťažovateľka nemohla dielo vykonávať v subdodávke (ako sa snaží tvrdiť sťažovateľka), ale ich závery sa zakladajú na tom, že neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane podľa zákona o DPH, keďže došlo k splnutiu osoby vykonávateľa a objednávateľa inštalačných prác, preto nemožno hovoriť o dodaní tovaru, resp. služby v zmysle zákona o DPH. Realizácia inštalačných prác objednávateľom (a zároveň odberateľom) vlastnými zamestnancami na vlastnom projekte nie je naplnením pojmu ekonomická činnosť. Nič na tom nemení ani tvrdenie sťažovateľky, že malo ísť len o čiastkové práce, účtované však v jednotlivých faktúrach ako celok, keďže nárok na odpočet DPH z posudzovaných faktúr a uplatnenie DPH na výstupe je možné hodnotiť z obsahu faktúr ako celku a posudzované plnenia sú fakturované ako celok a z celkovej fakturovanej sumy je uplatnený odpočet DPH, resp. daň na výstupe. Uvedené závery vychádzajú z vykonaného dokazovania v daňovom konaní a vyplývajú z rozhodnutia správcu dane, žalovaného, ale aj z rozhodnutí krajského súdu, ktorý bol v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom vysloveným v skorších rozhodnutiach najvyššieho súdu.

26. Následne sa kasačný súd vyjadril k záverom krajského súdu týkajúcim sa posúdenia nároku na odpočet DPH z faktúr vystavených za práce na projekte VTP Milovice v Českej republike, pričom sa stotožnil s názorom krajského súdu a žalovaného, keď na prejednávanú vec aplikoval § 16 ods. 1 zákona o DPH. Zotrvál na právnom názore vyjadrenom v skorších rozsudkoch najvyššieho súdu z 8. decembra 2020 a 16. decembra 2021, ktorými bol zároveň krajský súd po vrátení veci na ďalšie konanie v zmysle § 469 SSP viazaný.

27. Kasačný súd považoval za preukázané, že fakturované plnenia sa týkali realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Českej republike, čo ani sťažovateľka nespochybňovala. Kasačný súd sa v tejto súvislosti stotožnil s názorom vysloveným v už skorších rozsudkoch najvyššieho súdu (napríklad s rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/69/2019 z 18. júna 2019, z ktorého aj citoval).

28. Z obsahu dotknutých faktúr vyplýva, že malo ísť o „*Administratívne služby – príprava rozpočtových položiek pre obstarávanie VTP Milovice*“, „*Koordinačná činnosť – príprava územia pre zriadenie staveniska VTP Milovice*“, „*Inžinierske služby – Koordinácia dodávateľov, výberové konania, realizačná činnosť VTP Milovice*“, teda o práce na konkrétnom projekte a konkrétnej nehnuteľnosti. Podľa kasačného súdu zo samotného znenia obsahu faktúr vyplýva priamy súvis s danou nehnuteľnosťou a sťažovateľka nepreukázala, že išlo o služby generického charakteru, ako tvrdila, pričom nepredložila ani žiadnu bližšiu špecifikáciu prác, ktorá by jej tvrdenia verifikovala. Na uvedenej skutočnosti nemení nič ani to, že zamestnanci subjektu ██████████ ██████████ predmetné práce nemuseli uskutočňovať na území Českej republiky. Sťažovateľka následne vo vzťahu k orgánom verejnej správy prezentovala tvrdenia, že v prípade daných plnení išlo len o administratívne služby bez súvisu s nehnuteľnosťou, pričom svoje tvrdenie podložila iba spísanou špecifikáciou obsahu plnení k jednotlivým faktúram za rok 2014, ktorá podľa nej mala predstavovať reálny obsah plnení daných faktúr. Kasačný súd konštatoval, že uvedená špecifikácia plnení bez ďalších podrobností predstavuje len nepodložené tvrdenie, ktoré nijakým spôsobom nepreukazuje reálny obsah plnení poskytnutých od subjektu ██████████ ██████████, obzvlášť

keď predložené faktúry obsahovali odlišný predmet plnenia. Sťažovateľka tak nepredložila žiadny dôkaz na podporu svojich tvrdení, ktorý by jednoznačne preukázal, že obsahom vykonaných plnení boli skutočne administratívne práce bez súvisu s nehnuteľnosťou. Sťažovateľka neuniesla dôkazné bremeno, keď nepreukázala, že plnenia, ktoré boli predmetom faktúry, boli poskytnuté s miestom plnenia v Slovenskej republike a nesplnila si svoju dôkaznú povinnosť.

29. Vo vzťahu k ostatnej námietke sťažovateľky o odlišnej rozhodovacej praxi kasačného súdu v obdobných veciach sťažovateľky najvyšší správny súd poznamenal, že si je vedomý rozhodovacej činnosti kasačného súdu, ako aj rozhodovacej činnosti senátu 4Sžfk najvyššieho súdu (vo veciach sp. zn. 4Sžfk/56/2019 a sp. zn. 4Sžfk/47/2019). Ako však už viackrát vo svojich rozhodnutiach vo veci sťažovateľky uviedol, tieto rozhodnutia považuje za neodôvodnený odklon od rozhodnutí kasačného súdu vydaných ešte pred týmito rozhodnutiami (z čoho by vyplynula povinnosť obrátiť sa na veľký senát práve a už v tomto predchádzajúcom prípade, a nie až pri aktuálnom rozhodovaní senátu najvyššieho správneho súdu, ktorý pôvodne/primárne vytvorenú rozhodovaciu prax tohto súdu, naopak, rešpektoval, pozn.). Kasačný súd v napadnutom rozsudku sp. zn. 4Sfk/27/2022 dodal, že v aktuálne prejednávanej veci nadväzuje na desať obdobných rozhodnutí kasačného súdu vo veci sťažovateľky a žalovaného, pričom sa senáty, ktoré rozhodovali po vzniku daného odklonu, s odlišnou rozhodovacou činnosťou senátu 4Sžfk vo svojich rozhodnutiach vysporiadali a možno ich už tak považovať za ustálenú rozhodovaciu činnosť vo veciach sťažovateľa a žalovaného týkajúcich sa daňovej kontroly za obdobie roku 2014. Nejednotnosť rozhodovania, ktorá rozhodnutiami senátu 4Sžfk vznikla, však už podľa kasačného súdu odstránil sám kasačný súd v už uvedených rozhodnutiach. V napadnutých rozsudkoch sp. zn. 8Sfk/7/2023 a sp. zn. 3Sfk/7/2023 uviedol, že rovnako významnou je aj skutočnosť, že kasačný súd v tu posudzovanej veci nevyslovil iný právny názor ako senát 4Sžfk na právnu otázku súvisiacu s miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť v zahraničí, ale uzavrel, že sťažovateľ, ktorý v konaní špecifikoval/upravil služby oproti zneniu faktúry, reálnosť dodania tohto typu služieb nepreukázal. Kasačný súd preto zo skutkového hľadiska vyhodnotil, že sťažovateľ v tomto smere neuniesol svoje dôkazné bremeno, čo ale neznamená, že v prípade unesenia dôkazného bremena by nebol toho istého právneho názoru na vec ako senát 4Sžfk. Ide preto o odlišnosť týkajúcu sa skutkového (vykonanie akej služby bolo v konaní preukázané), a nie právneho posúdenia veci (či by boli sťažovateľom tvrdené ale nepreukázané administratívne činnosti posúdené rovnako, resp. či by boli posúdené ako priamo prepojené s nehnuteľnosťou). Z ustanovenia § 22 ods. 1 v spojení s § 466 a nasl. SSP vyplýva, že veľký senát je osobitným procesným inštitútom, ktorého úlohou je zjednocovať rozhodovaciu činnosť (aprobovať odklon) kasačného súdu týkajúcu sa riešenia právnych otázok. Jeho úlohou (vychádzajúc z textu predmetného ustanovenia) nie je zjednocovať rozhodovaciu činnosť kasačného súdu z hľadiska skutkového náhľadu jednotlivých senátov (čo zo skutkového hľadiska pri akceptácii jednotných právnych náhľadov na pravidlá dokazovania možno alebo nemožno považovať za preukázané). Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že senát 4Sžfk sa s otázkou, či a ako (vo vzťahu k akému plneniu) boli sťažovateľom deklarované služby preukázané (teda či sťažovateľ preukázal, že reálne vykonal len administratívne služby, ale nie plnenie tak, ako bolo definované vo vystavenej faktúre), nezaoberal, tento podstatný moment ani bližšie neodôvodnil. Kasačný senát rozhodujúci v tejto veci preto nemal dôvod, resp. povinnosť obracať sa na veľký senát najvyššieho správneho súdu, keďže nedospel k inému právnomu názoru ako senát 4Sžfk.

30. Ústavný súd konštatuje, že najvyšší správny súd sa nedopustil takého výkladu a uplatnenia príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel ich účel a význam. V odôvodneniach napadnutých rozsudkov primeraným spôsobom reagoval na námietky sťažovateľky vznesené v kasačných sťažnostiach. Napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu nie sú svojvoľné ani zjavne neodôvodnené a nevyplývajú z nich ani aplikácia príslušných právnych noriem, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu.

31. 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 (uznesenie ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 399/2022 zo 6. septembra 2022 publikované v Zbierke nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 83/2022).

32. Na základe uvedeného ústavný súd ústavné sťažnosti sťažovateľky namietajúce porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

33. Právne veci sťažovateľky sa týkajú rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006 vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. O takých však nemožno usudzovať, ak je cieľom daňového konania alebo opatrenia vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania bez ohľadu na ich výšku (rozsudok ESLP z 18. 10. 2001, Finkelberg v. Lotyšsko).

34. Správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, čo viedlo ústavný súd k záveru, že na veci sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru, a preto ústavné sťažnosti aj v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnené (bez ohľadu na rovnakú vecnú podstatu posúdenia, ak by išlo o použiteľnú tzv. referenčnú normu).

35. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach namietala aj porušenie základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy. Z odôvodnení ústavných sťažností je však zjavné, že dôvody porušení základných práv hmotnej, ako aj procesnej povahy sa nelíšia. Pretože ústavný súd nezistil relevantnú súvislosť medzi napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu a porušením základných práv sťažovateľky upravených v čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 1 ústavy, neprichádzala do úvahy ani súvislosť s namietaným porušením základného práva sťažovateľky zaručeného

v čl. 20 ods. 1 ústavy a vzhľadom na to ústavný súd aj túto časť ústavných sťažností odmietol pre ich zjavnú neopodstatnenosť.

36. Keďže ústavné sťažnosti sťažovateľky boli odmietnuté ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch uvedených v petitoch ústavných sťažností 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 29. apríla 2025

Robert Šorl
predseda senátu