



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 708/2024-20

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky **KOREX networks, s.r.o.**, Fučíkova 371, Giraltovce, IČO 36 683 710, zastúpenej Vojčík & Partners, s.r.o., Rázusova 13, Košice, proti rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/22/2023 z 27. júna 2024, sp. zn. 2Sfk/22/2022 z 27. júna 2024 a sp. zn. 1Sfk/22/2022 z 27. júna 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 sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) boli 7. októbra 2024 doručené tri ústavné sťažnosti sťažovateľky vo veci namietaného porušenia jej základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 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“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) sp. zn. 1Sfk/22/2023 z 27. júna 2024, rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/22/2022 z 27. júna 2024 a rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/22/2022 z 27. júna 2024.

2. Tieto tri ústavné sťažnosti sťažovateľky ústavný súd z dôvodu procesnej ekonómie spojil na spoločné konanie uznesením č. k. PLs. ÚS 90/2024-6 z 23. októbra 2024 a uznesením č. k. I. ÚS 584/2024-13 z 23. októbra 2024 s tým, že konanie bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 2678/2024.

3. Z ústavných sťažností a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka [daňový subjekt, ktorého predmetnom podnikania je montáž a údržba telekomunikačných zariadení, poskytovanie elektronických komunikačných sietí a elektronických komunikačných služieb (poskytovanie pevnej a rádiovkej siete – verejnej telefónnej služby, prenos dát, sprostredkovanie prístupu k sieti internet

a retransmisia v celej Slovenskej republike) a ďalšie činnosti] konajúca prostredníctvom konateľa Ing. Petra Imre, sa samostatnými správnyimi žalobami doručenými Krajskému súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“) v rokoch 2018 a 2021 a domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia - rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 100918294/2021 z 27. mája 2021 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 100210784/2021 z 5. februára 2021, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 1 850 eur za zdaňovacie obdobie jún 2014, - rozhodnutia finančného riaditeľstva č. 100332957/2018 z 9. februára 2018, potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane č. 102133456/2017 z 9. októbra 2017, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní vyrubil rozdiel na DPH v sume 3 250 eur za zdaňovacie obdobie júl 2014, - rozhodnutia finančného riaditeľstva č. 100333389/2018 z 9. februára 2018 potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane č. 102134628/2017 z 9. októbra 2017, ktorým sťažovateľke vo vyrubovacom konaní vyrubil rozdiel na DPH v sume 6 109 eur za zdaňovacie obdobie november 2014.

4. V každom z týchto konaní správca dane považoval za preukázané, že sťažovateľka v rozhodnom období vykonávala prevažne činnosti spočívajúce v dodaní služieb súvisiacich s „*projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie*“ a zabezpečovala realizáciu „*projektu VTP Milovice, Česká republika*“ na základe zmluvy o dielo zo 6. marca 2014. Sťažovateľka si v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2014 uplatnila odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených podnikateľom (živnostníkom) Peter Imre KOREX, Budovateľská 607/58, Giraltovce, IČO 35 249 773 (ďalej len „Peter Imre KOREX“) za dodanie inštalačných prác „*Optika-pilotný projekt Lietava a okolie dediny*“ a za nájom automobilov. V kontrolovaných obdobiach roka 2014 vystavila pre Peter Imre KOREX faktúry za dodanie služieb súvisiacich s „*projektom digitalizácie obce Lietava a okolie*“. Z vysvetlenia sťažovateľky vyplynulo, že išlo o rôzne čiastkové práce v zmysle Sekcie M a Sekcie N klasifikácie ekonomických činností. Uviedla, že v súvislosti s „*projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie*“ vybudovala prístupovú optickú sieť v pilotných obciach pre telekomunikačného operátora – poskytovateľa služieb internetu Peter Imre KOREX. Využila voľné kapacity pracovníkov a prostriedkov Peter Imre KOREX, ktorí vykonávali v prevažnej miere práce na tomto projekte. Za vykonané práce boli pre sťažovateľku vystavené faktúry subjektom Peter Imre KOREX. V menšom rozsahu sťažovateľka mala aj iných subdodávateľov, napr. na prenájom bagra. Materiál na vykonanie uvedeného projektu sťažovateľka nakúpila v roku 2013. Medzi sťažovateľkou a Peter Imre KOREX nebola uzatvorená písomná zmluva, ale práce sa vykonávali na základe písomných alebo ústnych objednávok. Sťažovateľka 11. novembra 2016 doložila správcovi dane doklady o úhrade faktúr. Na základe takto zisteného skutkového stavu správca dane vec právne posúdil tak, že napriek skutočnosti, že došlo k vykonaniu prác Peter Imre KOREX, nedošlo k dodaniu týchto prác sťažovateľke, keďže práce boli vykonané zamestnancami objednávateľa diela (Peter Imre KOREX) a zároveň aj jeho pracovnými prostriedkami, čiže odberateľ vykonal časť výkonov vlastnými zamestnancami a vlastnými prostriedkami, v dôsledku čoho sťažovateľka nemala dôvod fakturovať predmetné práce. Z uvedeného správca dane uzavrel, že nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 a § 9 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 ako takej v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela, Peter Imre KOREX. Fakturáciu za práce vykonané Peter Imre KOREX pre sťažovateľku správca dane považoval za službu bez ekonomickej opodstatnenosti, ktorej chýbal hospodársky dôvod, ktorý je súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty, teda skutočného obsahu daňovej transakcie. Čo sa týka tvrdenia sťažovateľky, že právo na odpočítanie dane mu vzniklo v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH, správca dane uviedol, že Peter Imre KOREX nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH za práce a služby, ktoré uskutočnil sám prostredníctvom svojich zamestnancov a svojimi prostriedkami, teda ani sťažovateľke nevznikol nárok na odpočítanie dane. Zároveň správca dane poukázal na § 9 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama ju aj dodala. Čo sa týka námietok sťažovateľky, že práce dodané subjektom Peter Imre KOREX boli iba dielčie, pričom nešlo o totožné práce, ale tieto mali odlišný charakter a následne zvyšok diela vykonala sťažovateľka, ktorá disponovala oprávneniami od Technickej inšpekcie a Krajského prezídia Policajného zboru, ktoré jej umožňovali zhotoviť technické zariadenie, akým je optická sieť, pričom objednávateľ diela Peter Imre KOREX predmetnými oprávneniami nedisponoval, teda nebol oprávnený zhotoviť dielo, ktoré si objednal, správca dane uviedol, že tieto oprávnenia nemajú vplyv na samotnú podstatu dodávky, keďže Peter Imre KOREX napriek objednaniu diela u sťažovateľky využil na realizáciu vlastného projektu vlastných zamestnancov a vlastné prostriedky.

5. V odvolacích konaniach proti uvedeným rozhodnutiam správcu dane (body 3 a 4) finančné riaditeľstvo dospelo k záveru, že správca dane riadne zistil skutkový stav a na takto zistený skutkový stav aplikoval príslušné právne predpisy. Aj podľa názoru finančného riaditeľstva plnenie sťažovateľky fakturované objednávateľovi bolo bez ekonomického opodstatnenia, teda skutočného obsahu daňovej transakcie, na ktorej je daňové právo založené. Finančné riaditeľstvo sa stotožnilo s konštatovaním správcu dane, že nemožno spochybníť vykonanie čiastkových prác sťažovateľkou na „projekte digitalizácie obcí Lietava a okolie“, avšak dodanie týchto prác zo strany objednávateľa nie je predmetom dane v zmysle § 2 zákona o DPH, pričom objednávateľovi diela a zároveň aj dodávateľovi prác a prostriedkov potrebných na vykonanie diela nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH a daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 až 51 zákona o DPH. Čo sa týkalo tvrdenia sťažovateľky, že v dôsledku nastavenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov nedošlo k žiadnej strate alebo ujme na príjmoch štátneho rozpočtu, keďže DPH bola z realizovaných dodávok na oboch stupňoch odvedená, finančné riaditeľstvo uviedlo, že § 49 zákona o DPH zakotvuje všeobecný princíp, ktorý však ešte neznamená automatické odpočítanie dane, a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH vymedzuje formálnu stránku uplatnenia odpočítania dane, t. j. že právo na odpočítanie dane bude môcť platiť dane uplatniť, len ak má k dispozícii doklady, ktoré budú preukazovať právo na odpočítanie dane. Správcovi dane na rozhodnutie, či daňovému subjektu vzniklo právo na odpočítanie dane, nestačí iba mechanické porovnanie výšky odpočítanej dane s príslušnou faktúrou.

6. Správne žaloby sťažovateľky, ktorými sa domáhala preskúmania zákonnosti uvedených rozhodnutí finančného riaditeľstva (body 3 a 5), krajský súd rozsudkom č. k. 1S/39/2021-244 z 26. mája 2022, rozsudkom č. k. 1S/70/2020-44, zo 7. októbra 2021 a rozsudkom č. k. 1S/13/2021-36 zo 7. októbra 2021 (<https://www.justice.gov.sk>) zamietol ako nedôvodné [§ 190

Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“)]. Konštatoval, že správca dane v daňových konaniach vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorého závery premietol do odôvodnenia svojich rozhodnutí a rovnako to urobilo aj finančné riaditeľstvo, s ktorého závermi sa v plnom rozsahu stotožňuje. Krajský súd s poukazom na personálne prepojenie sťažovateľky a Petra Imre KOREX taktiež uviedol, že povinnosťou sťažovateľky, ktorá si uplatňovala odpočet DPH a uplatnenie dane na výstupe, bolo preukázať, že predmetné služby (plnenie) dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si uplatnil odpočet, resp. daň na výstupe. V daňovom konaní dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, nie správcu dane, preto bola sťažovateľka povinná spoľahlivo preukázať svoje tvrdenia o existencii nároku na odpočítane dane, čo však neurobila. Samotné predloženie faktúr sťažovateľkou nepostačovalo na preukázanie toho, že reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia bolo realizované subjektom uvedeným na faktúre, čo správcu dane a finančné riaditeľstvo viedlo k záveru, že predmet fakturácie deklarovaný na dodávateľských faktúrach nebol dodaný. Nárok na odpočítanie dane si sťažovateľka nemohla uplatniť, pretože nedodaním služby nevznikla daňová povinnosť. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Z uvedeného dôvodu nemohol byť nárok na odpočet DPH a uplatnenie dane na výstupe uznaný ako oprávnený.

7. Proti rozsudkom krajského súdu sťažovateľka podala kasačné sťažnosti odôvodnené tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. h) SSP], keď z celkovo 12 kasačných sťažností sťažovateľky (týkajúcich sa zdaňovacích období január 2014 až december 2014) 2 kasačné sťažnosti zamietol a o 10 kasačných sťažnostiach rozhodol tak, že ten-ktorý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to bez predloženia veci veľkému senátu.

8. Najvyšší správny súd napadnutými rozsudkami kasačné sťažnosti zamietol ako nedôvodné (§ 461 SSP). V odôvodnení uvedených rozsudkov najvyšší správny súd poukázal na to, že o obdobných kasačných sťažnostiach sťažovateľky už rozhodol rozsudkom sp. zn. 4Sfk/27/2022 z 24. apríla 2024 (zdaňovacie obdobie február 2014) a rozsudkom sp. zn. 4Sfk/6/2023 z 24. apríla 2024 (zdaňovacie obdobie január 2014), s ktorými sa plne stotožňuje. Aj v posudzovaných veciach sťažovateľky správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom jeho závery sú podložené konkrétnymi zisteniami, s ktorými sťažovateľku v priebehu daňových konaní riadne oboznámil. Povinnosťou sťažovateľky bolo preukázať, že nárok na odpočítanie dane si uplatnila za zákonom stanovených podmienok, čo však neurobila, keď pochybnosti správcu dane nevyvrátila, hoci na to mala vytvorený dostatočný priestor. Správca dane zistil, že sťažovateľka nemala s daňovým subjektom Peter Imre KOREX žiadnu zmluvu o prenájme alebo o dočasnom pridelení zamestnancov a že všetky povinnosti zamestnávateľa si voči zamestnancom plnil Peter Imre KOREX, čo v daňovom konaní sťažovateľka ani nerozporovala. Najvyšší správny súd uviedol, že závery správcu dane, finančného riaditeľstva ani krajského súdu nevedú k tomu, že by sťažovateľka nemohla dielo vykonávať v subdodávke, ako sa snažila tvrdiť. Ich závery sa zakladajú na skutočnosti, že zo strany sťažovateľky neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane podľa zákona o DPH, keďže došlo k splnutiu osoby vykonávateľa a objednávateľa inštalačných prác, a 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

nezmení ani tvrdenie sťažovateľky, že „sa malo jednať 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 vychádzajúce z vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplývajú z rozhodnutia správcu dane, finančného riaditeľstva, ale aj z rozhodnutia správneho súdu, ktorý bol v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom vysloveným v skoršom rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 4Sžfk/56/2019 z 1. decembra 2020, v ktorom odkázal na prejudikatúru v danej veci – rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/69/2019 z 18. júna 2019. Pokiaľ tento právny názor najvyššieho súdu krajský súd rešpektoval, neodklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Z odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/56/2019 z 1. decembra 2020 je pritom zrejmé, že k fakturovanému plneniu vo vzťahu k „projektu Optika“ nedošlo osobou uvedenou na faktúre, čím nemohla vzniknúť daňová povinnosť a v dôsledku toho ani nárok sťažovateľky na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Peter Imre KOREX, v čom túto vec posúdil rovnako, ako učinil kasačný súd v iných veciach sťažovateľky. Návrh sťažovateľky na predloženie veci veľkému senátu bol irelevantný, pretože právnym posúdením v spornej otázke existencie dodávky služieb v rámci „projektu Optika“ sa najvyšší správny súd nijako neodchyľuje od doterajšej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

II.

Argumentácia sťažovateľky

9. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach opakuje argumenty uvedené v konaniach pred orgánmi verejnej správy, ako aj v konaniach pred správnymi súdmi tvrdiac, že u nej boli naplnené všetky formálne aj hmotnoprávne podmienky na vznik a uplatnenie práva na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, avšak najvyšší správny súd na ne dostatočne nereflektoval. Vyjadruje názor, že väzba medzi skutočnosťou, že Peter Imre KOREX bol subdodávateľom čiastkových výkonov pre sťažovateľku a skutočnosťou, že sťažovateľka bola zhotoviteľom optickej siete pre Peter Imre KOREX, nie je na účely daňového posúdenia podstatná. Pokiaľ by si totiž sťažovateľka práce od Peter Imre KOREX neobjednala, musela by si ich v každom prípade objednať od iného subjektu, keďže nedisponovala oprávneniami či prostriedkami pre ich vykonanie. Skutočnosť, že Peter Imre KOREX dodal služby (inštalácie práce) a tieto fakturoval sťažovateľke, vyplynula výlučne z procesného a organizačného nastavenia výstavby optickej siete, ktorú sťažovateľka zastrešovala pod svojim odborným projektovým vedením na základe svojho oprávnenia na vykonanie a koordináciu všetkých prác, teda nielen tých, ktoré boli vykonané Peter Imre KOREX. Podľa názoru sťažovateľky najvyšší správny súd opomenul zohľadniť, že optickú sieť by nebola spôsobilá vybudovať bez Peter Imre KOREX, keďže každý z nich disponoval iným oprávnením, teda je vylúčené hovoriť o plneniach bez ekonomickej opodstatnenosti. Zároveň vyjadrila nesúhlas s tvrdením najvyššieho správneho súdu, že Peter Imre KOREX vykonal inštalácie práce na výstavbe optickej siete sám pre seba, keďže samotnými inštaláčnymi 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 s Peter Imre KOREX žiadnu zmluvu o prenájme alebo o dočasnom pridelení zamestnancov, sťažovateľka uviedla, že si s Peter Imre KOREX 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.

10. Sťažovateľka považuje za neprípustné, aby najvyšší správny súd rozhodoval v rovnakých prípadoch o čiastkových záveroch rozdielnym spôsobom. Takýto postup vzbudzuje dôvodné obavy o rozhodovaní orgánov súdnej moci a bezpochyby je v rozpore s právnou istotou a princípom legitímnych očakávaní účastníkov konania. S poukazom na uvedené sa nestotožňuje so záverom najvyššieho správneho súdu, že nešlo o totožné skutkové veci, keď sám kasačný súd prijal vo veci vedenej pod sp. zn. 4Sfk/27/2022 opačný názor.

11. Sťažovateľka napokon vyjadruje presvedčenie, že výklad príslušných ustanovení zákona o DPH orgánmi verejnej správy, ako aj správnymi súdmi je arbitrárny a nemá oporu v právnej úprave daňového konania. Protiústavná interpretácia ustanovení zákona o DPH, ktorá vyústila do vyrubenia rozdielu na DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, spôsobuje primárne porušenie základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, a sekundárne aj základného práva sťažovateľky vlastniť majetok podľa čl. 20 ústavy, keďže výsledok napadnutých konaní má citelný negatívny dopad na jej majetkovú sféru.

III.

Predbežné prerokovanie ústavných sťažností

12. Predmetom ústavných sťažností je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 20 a čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkami najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/22/2023 z 27. júna 2024, sp. zn. 2Sfk/22/2022 z 27. júna 2024 a sp. zn. 1Sfk/22/2022 z 27. júna 2024 (body 1 a 8), ktoré sťažovateľka považuje za arbitrárne vo vzťahu k výkladu ustanoveniam zákona o DPH upravujúcim odpočítanie dane platiteľom, resp. uplatnenie práva na odpočítanie dane (body 9 až 11).

13. 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 neospravedlňujúce a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 395/2019).

14. Z rozhodovacej činnosti ústavného súdu vyplýva, že uvedené východiská rozhodovania ústavného súdu o ústavných sťažnostiach sú sťažovateľke známe, keďže jej predchádzajúcu ústavnú sťažnosť proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 1S/30/2021 z 8. septembra 2022 a rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/6/2023 z 24. apríla 2024 (týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia január 2014) uznesením č. k. IV. ÚS 414/2024-14 z 27. augusta 2024 odmietol pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie a pre jej zjavnú neopodstatnenosť.

15. Len na doplnenie ústavný súd uvádza, že čl. 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájiteľným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájiteľnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokovanej veci (m. m. III. ÚS 305/08). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03).

16. Ústavný súd konštatuje, že aj v konaniach ako sú tieto, treba vychádzať z toho, že štát (Slovenská republika) má ambíciu, aby do roku 2030 boli všetky slovenské domácnosti pripojené k ultrarýchlemu širokopásmovému internetu (<https://mirri.gov.sk>), v súvislosti s čím reflektuje, že pre zabezpečenie plynulého rozvoja optických sietí sú nevyhnutné ďalšie investície do infraštruktúry, čo zahŕňa nielen fyzické rozšírenie sietí, ale aj aktualizácie existujúcich technológií na udržanie kroku s najnovšími trendmi a požiadavkami. Niet pochyb o tom, že ambícia vybudovať takéto optické siete je nielen finančne, ale aj časovo a technicky náročná, keďže už pri projektovaní týchto stavieb treba dodržať STN 736005 a príslušné ustanovenia zákona č. 452/2021 Z. z. o elektronických komunikáciách v znení neskorších predpisov (ktorému

predchádzal zákon č. 351/2011 Z. z. o elektronických komunikáciách v znení neskorších predpisov účinný v čase sťažovateľkou deklarovaných zdaniteľných plnení).

17. Z dokumentov dosiaľ verejne prístupných na internete vyplýva, že mesto Žilina ako stavebný úrad rozhodnutím č. s. 6567/2020-165448/2020-SÚ-BO z 12. augusta 2020 vyzvalo Peter Imre KOREX (investora a stavebníka, ktorého zastupuje KOREX networks, s.r.o., Fučíkova 371, Gíraltovce, IČO 36 683 710), ktorý 19. júla 2016 podal a 22. mája 2020 doplnil návrh na vydanie územného rozhodnutia o umiestnení stavby „Verejná telekomunikačná optická sieť KOREX I. Etapa... – líniová stavba v katastrálnom území Žilina, Bánová, Bytčica, Trnové, Zástranie, Závodie, Rosina, Višňové, Turie, Porúbka, Lietavská Lúčka, Hôrky, Brezany, Lietava, Teplička nad Váhom“, aby uvedený návrh doplnil, v súvislosti s čím územné konanie prerušil. Vzhľadom na charakter stavby (líniová stavba) sa uvedené rozhodnutie doručovalo verejnou vyhláškou, preto malo byť vyvesené na dobu 15 dní na úradnej tabuli a internetovej stránke mesta Žilina (<https://zilina.sk>) a dotknutých obcí.

18. V tomto kontexte neobstojí tvrdenie sťažovateľky, ktoré prezentovala už v konaniach pred správcom dane, že v súvislosti s „*projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie*“ vybuďovala prístupovú optickú sieť v pilotných obciach pre telekomunikačného operátora (poskytovateľa služieb internetu Peter Imre KOREX, resp. tvrdenie sťažovateľky), ktoré prezentovala v ústavných sťažnostiach, že väzba medzi skutočnosťou, že Peter Imre KOREX bol subdodávateľom čiastkových výkonov pre sťažovateľku, a skutočnosťou, že sťažovateľka bola zhotoviteľom optickej siete pre Peter Imre KOREX, nie je na účely daňového posúdenia podstatná.

19. Podmienky vzniku subdodávateľskej zmluvy o dielo nespĺňa dohoda, podľa ktorej objednávateľ (ako vlastníak nehnuteľnosti) prostredníctvom vlastných zamestnancov vykoná „pre zhotoviteľa“ časť prác zodpovedajúcich plneniu podľa zmluvy o dielo (teda vo svoj vlastný prospech). Uvedený názor bol vyslovený pri posudzovaní oprávnenosti fakturácie odmeny za takto realizované práce zhotoviteľovi; najvyšší súd opakovane skonštatoval, že predmetný postup je v rozpore s účelom zmluvy o dielo a prípadný záväzok by podľa jeho názoru v konečnom dôsledku aj tak zanikol splynutím osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Konštrukcia fiktívneho odplatného subdodávateľského vzťahu medzi objednávateľom (ako zdanlivým subdodávateľom) a zhotoviteľom (ako generálnym zhotoviteľom) bola vyhodnotená ako obchádzanie daňových predpisov (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/27/2019 z 18. júna 2020, uznesenie najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/54/2019 z 27. októbra 2020, rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/52/2020 z 27. októbra 2020 a iné).

20. Sťažovateľka nepredložila žiaden dôkaz o tom, že v stavebnom konaní vystupovala ako stavebník stavby „Verejná telekomunikačná optická sieť KOREX I. Etapa... – líniová stavba v katastrálnom území Žilina, Bánová, Bytčica, Trnové, Zástranie, Závodie, Rosina, Višňové, Turie, Porúbka, Lietavská Lúčka, Hôrky, Brezany, Lietava, Teplička nad Váhom“. V územnom konaní stavebný úrad konal s Peter Imre KOREX ako stavebníkom, ktorého sťažovateľka (len) zastupovala. Podľa výpisu z Obchodného registra prípravné práce k realizácii stavby a uskutočňovanie stavieb a ich zmien boli predmetom činnosti sťažovateľky od 5. novembra 2014 (<https://www.orsr.sk>). Pri takom technicky rozsiahlom projekte, na ktorého zákonnosť „dohliada“ príslušný stavebný úrad, je fakticky nemožné, aby stavebník, ktorý je zároveň daňovým subjektom, nedokázal príslušnému správcom dane predložiť také dôkazy, z ktorých bez akýchkoľvek

pochybností možno zistiť obsah konkrétneho obchodno-záväzkového vzťahu medzi dvoma podnikateľskými subjektami, a to vrátane takého, ktorý sa realizuje formou subdodávky (t. j. dodávky tovaru a služieb od externého dodávateľa, ktorý sa ďalej nezmenený fakturuje konečnému odberateľovi), čo je pre odvetvie stavebníctva typické.

21. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu (I. ÚS 241/07).

22. Pokiaľ personálne prepojenie sťažovateľky a Petra Imre KOREX, na ktoré poukázal už krajský súd (bod 6), malo vplyv na to, že svoju podnikateľskú činnosť (ako daňové subjekty) vykonávali netransparentne, bez ujasnenia si svojej pozície v konkrétnom obchodno-záväzkovom vzťahu, čo sa v konečnom dôsledku prejavilo v ich účtovných evidenciách, nemožno nedostatky pri ich vedení pripísať na vrub správcovi dane, finančnému riaditeľstvu ani správny súdom konajúcim v daňových veciach sťažovateľky.

23. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preukázal obsah a skutočný význam predmetných plnení. Vnútroštátny súd pritom môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 21. 2. 2006 vo veci C-255/02, Halifax plc a ďalší proti Commissioners of Customs & Excise).

24. Samotná existencia faktúry nie je relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru a služby skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov (faktúr) v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH môže platiteľ od dane, ktorú je povinný platiť, odpočítať len daň, ktorá je voči nemu uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané a ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. To znamená, že zákonné podmienky, po ktorých splnení vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch – v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

25. Na splnenie zákonných podmienok na odpočet dane teda nepostačuje iba predloženie faktúr, rozhodujúca je reálna existencia plnení. Keďže podľa správcu dane nebolo preukázané reálne uskutočnenie deklarovaných stavebných prác, a tým ani vznik daňovej povinnosti, u kontrolovanej platiteľky DPH nevznikol nárok na odpočítanie dane (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 10Sžfk/43/2018 z 19. júna 2019).

26. Pokiaľ si sťažovateľka v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2014 uplatnila odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených Peter Imre KOREX za dodanie inštalačných prác „*Optika-pilotný projekt Lietava a okolie dediny*“, bolo namieste, aby sa správca dane zaoberal otázkou, či tak vôbec mohla urobiť, keďže v tom čase stavba „Verejná telekomunikačná optická sieť

KOREX I. Etapa... – líniová stavba v katastrálnom území Žilina, Bánová, Bytčica, Trnové, Zástranie, Závodie, Rosina, Višňové, Turie, Porúbka, Lietavská Lúčka, Hôrky, Brezany, Lietava, Teplička nad Váhom“ bola ešte len vo fáze projektu.

27. V tomto kontexte nepresvedčivo vyznievalo aj vysvetlenie sťažovateľky, že išlo o rôzne čiastkové práce v zmysle Sekcie M a Sekcie N klasifikácie ekonomických činností, ktoré však bližšie nešpecifikovala.

28. Štatistická klasifikácia ekonomických činností je určená na kategorizáciu údajov, ktoré súvisia s ekonomickým subjektom ako štatistickou jednotkou. Je jedným z nástrojov na prípravu rôznych štatistík – výstupy, vstupy do produkčného procesu, tvorba kapitálu a finančné transakcie ekonomických subjektov. SEKCIA M – ODBORNÉ, VEDECKÉ A TECHNICKÉ ČINNOSTI zahŕňa špecializované odborné, vedecko-technické činnosti, ktoré si vyžadujú vysoký stupeň vzdelania a poskytujú užívateľom úzko špecializované znalosti a praktické skúsenosti a SEKCIA N – ADMINISTRATÍVNE A PODPORNÉ SLUŽBY zahŕňa rôzne činnosti podporujúce bežné obchodné činnosti. Tieto činnosti sa líšia od činností uvedených v sekcii M, keďže ich prvotným účelom nie je poskytovanie špecializovaných vedomostí.

29. Z odôvodnenia napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu vyplýva, že správcovi dane sa podarilo spochybnit' nielen hmotnoprávnu podmienku postavenia deklarovaného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby – platiteľa dane (čo by už samo osebe postačovalo na priznanie práva na odpočítanie dane z uskutočneného obchodu), ale aj samotné dodanie služieb (inštalačných prác ako zdaniteľného plnenia), teda ekonomickú podstatu deklarovaného obchodu. O dodanie (poskytnutie) služby, ktoré je zdaniteľným obchodom, ide v tom prípade, ak existuje právny vzťah medzi dodávateľom (poskytovateľom) služby a prijímateľom služby, ktorý sa realizuje za určitú protihodnotu. V daňových veciach sťažovateľky (personálne prepojenej s Peter Imre KOREX) žiaden z článkov tohto reťazca nevedel bližšie nič relevantné uviesť k fakturovanému obchodu ani o tom predložiť dôkazy, ktorými by sťažovateľka vyvrátila dôvodné pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení. Sťažovateľke bol poskytnutý procesný priestor na vyvrátenie pochybností správcu dane, avšak to sa jej nepodarilo.

30. Aj v posudzovanom prípade je označenie dodávateľa služieb (inštalačných prác ako deliteľného plnenia) ako „*deklarovaného*“ podstatný, pretože po relevantnom a zmysluplnom spochybnení reálnosti materiálnej podstaty deklarovaných obchodov zo strany správcu dane prešla dôkazná povinnosť tvrdiť a preukázať reálnosť zdaniteľných obchodov na sťažovateľku. Ak sťažovateľka zostala pasívna a (okrem faktúr) nepredložila ďalšie dôkazy, je plne opodstatnený právny záver najvyššieho správneho súdu o tom, že neunesla dôkazné bremeno v daňovom konaní.

31. Odpočítanie dane je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry či iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Odpočítanie dane nenastáva *ex lege*. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítanie dane len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (m. m. I. ÚS 24/2024). To však nebol prípad sťažovateľky.

32. Vo vzťahu k námietke sťažovateľky o odlišnej rozhodovacej praxi kasačného súdu v obdobných veciach sťažovateľky (bod 10) ústavný súd odkazuje na odôvodnenie svojho uznesenia č. k. IV. ÚS 414/2024-14 z 27. augusta 2024 (bod 14), z ktorého vyplýva, že „... o odklon v právnom posúdení veci by mohlo ísť, ak by jeden kasačný senát určité služby v súdnej veci vyhodnotil určitým spôsobom a tie isté (t. j. identické služby) by bez akejkoľvek inej relevantnej skutkovej alebo právnej variácie v okolnostiach veci iný senát vyhodnotil z právneho hľadiska inak. Ak sú však v jednotlivých fakturovaných službách rozdiely materiálnej povahy (napr. druh služieb), ak je rozdiel napr. v rozsahu ich preukázania, nebude možné hovoriť o tom, že by kasačný senát mal bez ďalšieho povinnosť vec predkladať veľkému senátu najvyššieho správneho súdu, keďže v takomto prípade nejde o záver vyvolaný iným právnym posúdením kasačného súdu na určitú vec, ale pôjde o bežné vyhodnotenie skutkových okolností v konkrétnej veci a ich následné právne posúdenie. To potom znamená to, že kasačný senát rozhodujúci o veci nárokov sťažovateľky viažucich sa na jednu faktúru môže rozhodnúť inak ako iný senát rozhodujúci o inej faktúre tej istej sťažovateľky, avšak s iným predmetom plnenia.“. S uvedeným záverom senátu IV. ÚS sa senát I. ÚS plne stotožňuje.

33. Po oboznámení sa s obsahom napadnutých rozsudkov 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 (Správneho súdneho poriadku a zákona o DPH), ktorými by poprel ich účel a význam. Najvyšší správny súd v odôvodnení 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 taká aplikácia príslušných právnych noriem, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu.

34. 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.

35. Na základe uvedeného ústavný súd ústavné sťažnosti sťažovateľky namietajúce porušenie jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy 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 (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ako zjavne neopodstatnené.

36. Ako bolo uvedené, právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania orgánov verejnej správy 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).

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

38. Pokiaľ sťažovateľka v ústavných sťažnostiach namietala porušenie svojho základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 (ods. 1) ústavy, ústavný súd uvádza, že o jeho prípadnom porušení by bolo možné uvažovať zásadne len vtedy, ak by zo strany všeobecného súdu primárne došlo k porušeniu niektorého zo základných práv, resp. ústavnoprocených princípov vyjadrených v čl. 46 až čl. 48 ústavy, resp. v spojení s ich porušením. Táto súvzťažnosť vyplýva z previazanosti posúdenia ústavnej udržateľnosti napadnutého rozhodnutia všeobecného súdu s predmetom jeho rozhodovania, ktorým bolo majetkové právo. Keďže ústavný súd nezistil príčinnú 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 príčinná súvislosť s namietaným porušením jej základného práva zaručeného v čl. 20 (ods. 1) ústavy, čo ho viedlo k odmietnutiu ústavných sťažností v tejto časti pre ich zjavnú neopodstatnenosť.

39. Keďže ústavné sťažnosti sťažovateľky boli odmietnuté ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch v uvedených veciach 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 19. decembra 2024

Miloš Maďar
predseda senátu