



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 670/2024-36

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára a sudcov Petra Straku a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky **AST – Ing. Sergej Špak, spol. s r.o.**, Odborárov 49, Spišská Nová Ves, IČO 36 196 312, zastúpenej Advokátska kancelária Taragel a Akram, s.r.o., Starosaská 11, Spišská Nová Ves, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/113/2022 z 21. februára 2024 (Rvp 1442/2024) a proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/119/2022 z 30. apríla 2024 (Rvp 2238/2024) takto

r o z h o d o l :

1. Veci vedené na Ústavnom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. Rvp 1442/2024 a pod sp. zn. Rvp 2238/2024 **s p á j a** na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 1442/2024.
2. Uznesenie o spojení vecí na spoločné konanie nadobúda právoplatnosť a vykonateľnosť okamihom jeho prijatia Ústavným súdom Slovenskej republiky.
3. Ústavné sťažnosti **o d m i e t a**.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 31. mája 2024 domáha vyslovenia porušenia základných práv podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/113/2022 z 21. februára 2024. Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň si uplatňuje právo na náhradu trov konania pred ústavným súdom. Vec je vedená ústavným súdom pod sp. zn. Rvp 1442/2024 (ďalej aj „prvá ústavná sťažnosť“).
2. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 21. augusta 2024 domáha vyslovenia porušenia základných práv podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 1 ústavy, práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu rozsudkom najvyššieho

správneho súdu sp. zn. 1Sfk/119/2022 z 30. apríla 2024. Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň si uplatňuje právo na náhradu trov konania pred ústavným súdom. Vec je vedená ústavným súdom pod sp. zn. Rvp 2238/2024 (ďalej aj „druhá ústavná sťažnosť“).

3. Z prvej ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka sa správnou žalobou domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky z 19. februára 2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) z 12. októbra 2018, ktorým sťažovateľke 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 (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane v sume 32 651,24 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2011 na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly vykonanej na podnet finančného riaditeľstva.

4. Z druhej ústavnej sťažnosti vyplýva, že sa domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia finančného riaditeľstva z 19. februára 2019 potvrdzujúceho rozhodnutia správcu dane z 12. októbra 2018, ktorým sťažovateľke podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 3 546,71 eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2011.

5. V oboch prípadoch správca dane zvýšil vlastnú daňovú povinnosť sťažovateľky, pretože neuznal oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH v súvislosti s obchodným vzťahom vo fakturačnom reťazci platiteľov DPH Poľnohospodárskeho družstva [REDAKOVANÉ] (ďalej len „PD [REDAKOVANÉ]“), [REDAKOVANÉ], sťažovateľky a PD [REDAKOVANÉ], ktorého predmetom bolo dodanie stavebných prác – rekonštrukcia skladovacích kapacít a hnojovice. Zo zistení správcu dane vyplýva, že PD [REDAKOVANÉ] bolo dodávateľom aj prijímateľom fakturovaných stavebných prác, pretože ich zrealizovalo vo vlastnej réžii a vlastnými zamestnancami a zhodnotilo svoj vlastný investičný majetok. PD [REDAKOVANÉ] je tak prvým dodávateľom v reťazci aj prijímateľom stavebných prác. Sťažovateľka v konaní tvrdila, že zákazku realizovala formou subdodávky spoločnosťou [REDAKOVANÉ], s.r.o., a ako ju realizovala ona, nevie ani to nemohla ovplyvniť a všetky náležitosti súvisiace s reálnym dodaním zmluvného plnenia a platbami DPH boli riadne splnené. Z účtovných dokladov subdodávateľky [REDAKOVANÉ] s.r.o., správca dane zistil, že stavebné práce realizovala subdodávkou od PD [REDAKOVANÉ] a dôvodom poddodávky pre [REDAKOVANÉ], s.r.o., bola absencia osoby oprávnenej na výkon stavebného dozoru na strane PD [REDAKOVANÉ] (v stavebnom denníku bol ako stavebný dozor uvedený konateľ spoločnosti [REDAKOVANÉ], s.r.o., ako fyzická osoba, pozn.). Potreba stavebného dozoru však bola vyhodnotená ako bezdôvodná pre vznik zmluvného vzťahu s predmetom „realizácia stavby“. Správca dane preto uzavrel, že deklarované dodávky stavebných prác sa medzi jednotlivými subjektmi reťazca neuskutočnili ani formou obstarania, keďže poskytovateľom aj príjemcom služby je ten istý platiteľ dane, nemožno ich považovať za reálne uskutočnené za protihodnotu. Nenaplnili preto predmet dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) ani b) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže deklarovaný dodávateľ nedodal daňovému subjektu predmet fakturácie.

6. Potvrdzujúce rozhodnutia finančného riaditeľstva napadla sťažovateľka správnymi žalobami, ktorými okrem iného namietala nesprávny výklad hmotnoprávných noriem a procesné pochybenie pri doručovaní oznámenia o daňovej kontrole, ako aj neoprávnenosť opakovanej daňovej kontroly. Krajský súd v Košiciach rozsudkami sp. zn. 8S/40/2019 z 12. mája 2022 a sp. zn. 7S/4/2019

z 8. júna 2022 správne žaloby sťažovateľky zamietol ako nedôvodné. Krajský súd konštatoval, že v daňovom konaní nebola spochybnená existencia stavebných úprav, ale to, že tieto dodala sťažovateľke spoločnosť [REDAKOVANÉ], s.r.o. Rekonštrukčné stavebné práce, ktoré vykonalo PD [REDAKOVANÉ] a fakturovalo spoločnosti [REDAKOVANÉ], s.r.o., táto bez akéhokoľvek reálneho vkladu v rovnakom rozsahu následne vyfakturovala sťažovateľke. Deklarovaná dodávateľka sťažovateľky z hľadiska jej personálneho a materiálno-technického zabezpečenia nespĺňala predpoklady na reálne vykonanie fakturovaných prác. V danom prípade nemožno hovoriť o dodaní služby alebo tovaru zdaniteľnou osobou ([REDAKOVANÉ], s.r.o.) inej zdaniteľnej osobe (sťažovateľka) a predmet dane v zmysle zákonnej úpravy deklarované obchody nenaplnili. K námietke oprávnenosti opakovanej daňovej kontroly krajský súd uviedol, že bola vykonaná v súlade s § 44 ods. 4 písm. c) daňového poriadku na základe podnetu finančného riaditeľstva z 9. júna 2016. Oznámenie o daňovej kontrole z 15. júla 2016 zaslal správca dane „do vlastných rúk“ sťažovateľke na adresu sídla uvedenú v obchodnom registri z dôvodu, že splnomocnenie osobitného zástupcu pre daňové konanie sa nevzťahovalo na doručovanie písomností. Zásielku prevzala podľa doručienky pošty splnomocnená osoba určená na preberanie zásielok vrátane zásielok určených do vlastných rúk (účtovníčka, pozn.). K námietke, že v čase doručenia oznámenia už nebola oprávnená na preberanie zásielok určených do vlastných rúk, krajský súd nekonštatoval preukázanie zániku splnomocnenia, ale aj v prípade, žeby k nemu došlo, považoval za nepochybné, že žalobca bol s obsahom oznámenia oboznámený riadne a včas, pretože v deň uvedený v oznámení sa dostavil k správcovi dane a predložil doklady požadované v oznámení. Námietka sťažovateľky o nesprávnom doručovaní by bola dôvodná len v prípade, že by v dôsledku procesného pochybenia správcu dane bolo zmarené právo sťažovateľky byť aktívnym činiteľom oznámenej daňovej kontroly, a teda by nemohla uplatňovať svoje práva.

7. Proti rozsudkom krajského súdu podala sťažovateľka kasačné sťažnosti, o ktorých rozhodol najvyšší správny súd napadnutými rozsudkami tak, že ich ako nedôvodné zamietol. V odôvodnení najvyšší správny súd k jednotlivým sťažnostným bodom uviedol, že nedostatok a zmatečnosť odôvodnenia rozsudkov krajského súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) nezistil, vypočul si aj nahrávku ústneho vyhlásenia rozsudku vo veci sp. zn. 8S/40/2019 a žiadne právne významné obsahové rozdiely, ako to tvrdila sťažovateľka, nezistil. Rozsudky považoval za riadne odôvodnené s dostatočnou reakciou na všetky kľúčové námietky žalôb.

7.1. Vo vzťahu k námietke oprávnenosti daňovej kontroly kasačný súd prisvedčil sťažovateľke, že krajský súd mal rozvinúť svoje úvahy, ktoré však boli vecne správne, preto to nezakladá dôvod na zrušenie rozsudku krajského súdu. Kasačný súd doplnil, že opakovaná daňová kontrola bola vykonaná k odlišnému daňovému plneniu, k spornej faktúre z 28. októbra 2011, ktorá nebola predmetom skoršej kontroly v júli 2012. K opakovanej daňovej kontrole dalo finančné riaditeľstvo podnet z dôvodu nových zistení a poznatkov o celom reťazci obchodu, o ktorých správca dane skôr nemal vedomosť.

7.2. Vo vzťahu k námietke nedoručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly najvyšší správny súd poukázal na uznesenie veľkého senátu sp. zn. 19SVs/3/2023 zo 4. decembra 2023, podľa ktorého ak sa účastník preukázateľne oboznámil s obsahom doručovanej zásielky a nebol preto ukrátený o uplatňovanie svojich práv, je potrebné považovať zásielku za riadne doručенú aj v prípade, že jej doručenie vykazuje znaky nezákonnosti. Aj v posudzovanom prípade nedošlo v dôsledku tvrdeného neúčinného doručenia k žiadnemu obmedzeniu sťažovateľkiných práv.

7.3. K námietke, že sťažovateľka nebola účastná miestneho zisťovania správcu dane vo firme PD [REDACTED], kde Ing. [REDACTED] predniesol tvrdenia, z ktorých správca dane vychádzal, napriek tomu, že sťažovateľka nemala možnosť mu klásť otázky a konfrontovať ho ako svedka, najvyšší správny súd uviedol, že zo zápisnice o miestnom zisťovaní v priestoroch PD [REDACTED] spísanej 30. mája 2017 je zrejmé, že Ing. [REDACTED] zamestnancom správcu dane prítomným na miestnom zisťovaní odovzdal požadované listiny, pričom títo vyzvali Ing. [REDACTED], aby sa vyjadril výlučne k spôsobu účtovania odberateľských faktúr pre spoločnosť [REDACTED], s.r.o., a tiež dodávateľských faktúr od sťažovateľky, a to v súlade s § 39 ods. 1 daňového poriadku. Z vyjadrenia Ing. [REDACTED] nevyplýva, že by sa v nej dotkol iných skutkových okolností, napríklad že by akýmkoľvek spôsobom komentoval obchodný vzťah ku kontrolovanému daňovému subjektu/sťažovateľke. Zároveň najvyšší správny súd konštatoval, že pochybnosti správcu dane neboli postavené len na zisteniach od Ing. [REDACTED] a nejde o rozhodujúci dôkaz v konaní, pretože aj v prípade jeho vylúčenia by naďalej plne obstáli závery správcu dane a podstatné skutkové zistenia, na ktorých sú postavené.

7.4. K námietke týkajúcej sa potreby zadováženia ďalších dokumentov z vyšetrovacieho spisu, ktoré sťažovateľka požadovala, najvyšší správny súd uviedol, že vedenie alebo zastavenie trestného stíhania nezakladá dôvod automaticky subsumovať trestnú vec (z hľadiska spisového materiálu, pozn.) do konania vedeného správcom dane podľa osobitných daňových predpisov. Tie dôkazné prostriedky z vyšetrovacieho spisu, ktoré správca dane vyhodnotil ako potrebné pre daňové účely, zabezpečil a zohľadnil pri rozhodovaní až po tom, čo bola s nimi sťažovateľka v daňovom konaní oboznámená.

7.5. Dôkazné bremeno na preukázanie skutkovej okolnosti – faktickej realizácie prác dodávateľským subjektom ťaží sťažovateľku a nemožno ho prenášať na správcu dane. Sťažovateľka v podstatnom podľa názoru najvyššieho správneho súdu namieta skutkové zistenia správcu dane, avšak nie je úlohou kasačného súdu zisťovať alebo ustáľovať skutkový stav ani nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní, preto najvyšší správny súd sťažnostné dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP nepovažoval za naplnené.

7.6. Najvyšší správny súd vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), na ktorú poukazovala sťažovateľka, uviedol, že v danom prípade daňové orgány netvrdili, že išlo o zneužitie práva alebo podvodné konania, čoho sa dotknutá judikatúra Súdneho dvora týkala. V danej veci došlo k splnutiu osoby vykonávateľa a objednávateľa stavebných prác, preto nemožno hovoriť o dodaní tovaru alebo služby v zmysle zákona o DPH. Judikovaná nemožnosť sledovať výrobné a obstarávacíe procesy svojich dodávateľov (namietaná aj sťažovateľkou, pozn.) sa týka vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú transakciu ako bezprostrední dodávatelia preverovaného daňového subjektu. Naopak, subjekt, ktorý s bezprostredným dodávateľom konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného obchodu, nemá možnosť uplatniť túto argumentáciu, pretože bol spoluaktérom obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zabezpečiť zákonnosť postupu aj potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.

II.

Argumentácia sťažovateľky

8. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach namieta, že najvyšší správny súd ústavne neudržateľným a svojvoľným spôsobom reagoval na argumentáciu jej kasačných sťažností a nenapravil nedostatky

hodnotenia skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Svojvoľné závery najvyššieho správneho súdu videla sťažovateľka v hodnotení skutkového stavu veci, konkrétne v časti o nemožnosti sťažovateľky skúmať výrobné a obstarávacie postupy jej dodávateľa. Toto hodnotenie považuje za zásadné pre rozhodnutie a nemajúce oporu vo vykonanom dokazovaní, čím porušuje čl. 46 ods. 1 ústavy.

9. Pochybnosti alebo nezrovnalosti, pokiaľ nie sú preukázané, nemôžu podľa názoru sťažovateľky odôvodniť záver o nepriznaní odpočtu DPH. Tvrdenie súdu, že došlo k splnutiu osoby vykonávateľa a objednávateľa stavebných prác, a preto nemožno hovoriť o dodaní tovaru, resp. služby v zmysle zákona o DPH, si nevyhnutne vyžaduje vysvetlenie (ktoré nedali daňové orgány, krajský súd ani najvyšší správny súd), aké dôkazy v správnom konaní preukazujú existenciu dohody medzi subjektmi sťažovateľkou – [REDAKOVANÉ], s.r.o. – PD [REDAKOVANÉ] o tom, že uzavruť reťazec zmlúv na účely a s výsledkom, aby dielo napokon vykonalo PD [REDAKOVANÉ] samo pre seba, a tiež vysvetlenie, prečo sa dodanie stavebných prác posudzuje izolovane od dodania technologickej časti diela. Sťažovateľka opakovane tvrdí, že skutočnosť, že spoločnosť [REDAKOVANÉ], s.r.o., si tieto práce objednala u PD [REDAKOVANÉ], sa už jej nijako netýka, pretože na výber jej subdodávateľov nemá žiaden vplyv.

10. Pokiaľ najvyšší správny súd poukazuje na dôkazné bremeno daňového subjektu, sťažovateľke nie je jasné, preukázanie akých skutočností od nej najvyšší správny súd (a aj daňové orgány) očakával. Nie je možné preukázanie negatívnej skutočnosti, akou je neexistencia dohody medzi sťažovateľkou a subjektmi [REDAKOVANÉ], s.r.o., a PD [REDAKOVANÉ] o vytvorení reťazca na účely fakturácií bez ekonomického opodstatnenia.

11. Sťažovateľka ďalej namieta nedostatok odôvodnenia týkajúci sa vyhodnotenia zákonnosti výsluchu Ing. [REDAKOVANÉ], keďže najvyšší správny súd tento záver neurobil.

12. Sťažovateľka ďalej uviedla, že jediný dôvod, ktorý daňové orgány označili ako dôvod nepriznania práva sťažovateľke na odpočítanie DPH, je ekonomická neopodstatnenosť fakturácie, hoci už bolo opakovane judikované, že takýto dôvod je bez ďalšieho nedostatočným pre nepriznanie nároku na odpočítanie DPH. Tvrdenie o ekonomickej neopodstatnenosti fakturácie je nepreukázaným a ničím nepodloženým názorom daňových orgánov, ktorému chýba akékoľvek vysvetlenie a vnútorná logika. Naopak, sťažovateľka presvedčivo vysvetlila, v čom spočívala ekonomická opodstatnenosť fakturácie. Najvyšší správny súd podľa tvrdenia sťažovateľky aj nesprávne právne posúdil právnu otázku rozloženia a presunu dôkazného bremena v daňovom konaní medzi daňovým subjektom a správcom dane.

13. Sťažovateľka trvá na tom, že pokiaľ oznámenie o začatí daňovej kontroly nie je účinne doručené v súlade s § 31 ods. 3 daňového poriadku, nie je daňová kontrola začatá v súlade so zákonom a celý jej nasledujúci priebeh vrátane vydaných rozhodnutí je v rozpore so zákonom. Sťažovateľka jednoznačne zastáva názor, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že zásielku s oznámením o začatí daňovej kontroly neprevzala osoba, ktorá by na tento úkon za sťažovateľku bola oprávnená, keď sťažovateľka preukázala, že podpisový vzor p. [REDAKOVANÉ] je zhodný s tým na doručke, ale táto osoba nebola oprávnená na preberanie zásielok za sťažovateľku. Ústavnoprávny rozmer neprípustného výkladu najvyšším správnym súdom videla sťažovateľka v tom, že súdy priznali tomuto doručeniu také právne účinky, ktoré mu zákon nepriznáva, a ide o extenzívny výklad v neprospech sťažovateľky.

14. Sťažovateľka poukázala na existenciu rozhodnutia sp. zn. 3Sžfk/15/2020, v ktorom podľa jej tvrdenia najvyšší správny súd dospel v podobnej skutkovej a právnej situácii k odlišnému právnemu posúdeniu spochybnenia oprávnenosti odpočtu dane. Ak v tejto situácii najvyšší správny súd nepredložil vec na rozhodnutie veľkému senátu, bolo zasiahnuté do práva na zákonného sudcu sťažovateľky. Porušenie práva na zákonného sudcu sťažovateľka videla aj v tom, že najvyšší správny súd nepoložil Súdneho dvoru prejudiciálnu otázku napriek tomu, že bol povinný iniciovať prejudiciálne konanie, ak zamýšľal odchyliť sa od konštantnej judikatúry Súdneho dvora, konkrétne rozhodnutia C-610/19 (Vikingo), ktoré už bolo aplikované aj v náleze ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 627/2022 z 27. apríla 2023.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

15. Obe ústavné sťažnosti sa týkajú tých istých účastníkov konania a ich predmetom je namietané porušenie totožných práv napadnutými rozsudkami, ktoré boli vydané v správnom súdnictve a preskúmavali rozhodnutia daňových orgánov vydané na podklade jednej daňovej kontroly vo vzťahu k DPH, týkali sa však rôznych zdaňovacích období (október 2011 – Rvp 1442/2024 a november 2011 – Rvp 2238/2024). Zároveň napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/119/2022 v podstatnej časti odkazuje na súvisiace rozhodnutie sp. zn. 4Sfk/113/2022. Z uvedených dôvodov považoval ústavný súd za hospodárne prerokovať tieto ústavné sťažnosti v spoločnom konaní podľa § 62 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“) v spojení s § 166 ods. 1 Civilného sporového poriadku (výrok 1 uznesenia).

16. Podstatou ústavných sťažností je námietka porušenia práva na súdnu ochranu napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu, ktoré sťažovateľka videla v nesprávnom rozložení dôkazného bremena nerešpektujúcom judikatúru Súdneho dvora k neutralite dane z pridanej hodnoty. Správne súdy podľa názoru sťažovateľky svojvoľne požadovali preukazovanie skutočností, ktoré sa netýkali sťažovateľky, ale jej dodávateľky, ktoré nemala ako zistiť a v konaní preukázať. Sťažovateľka zastáva názor, že splnila všetky zákonné predpoklady uplatnenia odpočtu DPH a výklad ustanovení zákona o DPH zvolený správnymi súdmi a správnymi orgánmi nie je ústavne udržateľný. Sťažovateľka namieta aj porušenie práva na zákonného sudcu v dôsledku nepredloženia veci veľkému senátu a Súdneho dvoru.

III.A. K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:

17. Arbitrárnosť a zjavná neodôvodnenosť rozhodnutí všeobecných súdov je najčastejšie daná rozporom súvislostí ich právnych argumentov a skutkových okolností prerokovaných prípadov s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu.

18. Ústavný súd preskúmaním napadnutých rozsudkov zistil, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (daňového poriadku, zákona o DPH, Správneho súdneho poriadku) ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorými by

poprel ich účel a význam. Napadnuté rozsudky nemožno označiť za arbitrárne v tom smere, že by závery nimi formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by nerefletovali ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačných sťažnostiach, ktoré vyhodnotil ako nedôvodné.

19. Základná námietka sťažovateľky spočíva v tom, že došlo k nesprávnemu rozloženiu dôkazného bremena, ktoré ju s poukazom na judikatúru Súdneho dvora (najmä rozsudky C-610/19 Vikingo a C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid) neťaží vo vzťahu ku skutočnostiam na strane jej dodávateľov. Z uvedených odpovedí Súdneho dvora na položené prejudiciálne otázky vyplýva, že daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si odpočítanie DPH požadovať, aby preverila, či na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnosti alebo daňovému podvodu. Rovnako tak nemožno odmietnuť priznať odpočet DPH z dôvodu nezrovnalostí, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry bez dôkazu na strane daňového orgánu, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o podvode, ku ktorému došlo na vstupe v reťazci plnení, alebo že zdaniteľná osoba nemá okrem faktúry k dispozícii iné dokumenty, ktoré by mohli preukázať, že jej obchodný partner konal v súlade so zákonom. Dôvodom na odmietnutie odpočtu nie je ani zistenie, že osoba vystavujúca faktúru nemohla dodať plnenie z dôvodu nedostatku materiálnych a ľudských síl alebo že dodávateľský reťazec nebol ekonomicky opodstatnený.

20. K uvedeným rozhodnutiam je však potrebné dodať, že vychádzali zo skutkovej situácie, keď daňovník ani jeho subdodávateľa nemali pracovníkov ani materiálne zdroje na uskutočnenie fakturovaných stavebných prác, preto daňové orgány bez ďalšieho usúdili, že vystavené faktúry neodrážajú skutočnú hospodársku transakciu, čo viedlo k odmietnutiu odpočtu (Mahagében a Dávid). V prípade Vikingo bola uzavretá zmluva o dodaní cukrovinárskych strojov, ktoré boli v skutočnosti nadobudnuté od neznámej osoby, takže transakcie sa tiež neuskutočnili medzi faktúrami deklaroványmi osobami ani tam uvedeným spôsobom. Spoločným znakom týchto rozhodnutí je zo skutkového hľadiska to, že v priebehu dokazovania sa podarilo daňovým orgánom spochybníť priebeh obchodnej transakcie fakturovaným spôsobom, ale nebolo preukázané ako skutočne prebehla, keďže skutoční dodávateľa ostali nezistení. Ako správne sťažovateľka poukazuje, táto judikatúra má svoj odraz v rozhodovaní najvyššieho správneho súdu, napr. v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022 alebo sp. zn. 1Sfk/121/2022 z 31. januára 2024, ako aj v nálezoch ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 627/2022 z 27. apríla 2023 alebo sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo 7. februára 2023.

21. Uvedená judikatúra však z dôvodu zásadnej skutkovej odlišnosti nebola na vec sťažovateľky zo strany najvyššieho správneho súdu aplikovaná. V spornom obchodnom prípade si PD ████████ objednalo od sťažovateľky dodanie stavebných prác a technické zariadenie (samostatne fakturované, nie je predmetom neuznaných faktúr, pozn.). Sťažovateľka si objednala dodanie stavebných prác od subdodávateľky ████████, s.r.o., a tá si ich objednala od PD ████████, ktoré stavebné práce skutočne vykonalo svojimi zamestnancami. Daňové orgány teda odsledovali celý zmluvný reťazec a zistili, že pôvodný objednávateľ (investor) si vykonal práce sám, teda investoval do svojho vlastného majetku použitím vlastných pracovníkov. Z uvedených dôvodov uzavreli, že takéto vykonanie prác nespĺňa základné predpoklady zdaniteľného plnenia – predmetu dane podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, a preto odpočítanie dane sťažovateľke nepriznal a dodávateľovi ████████, s.r.o., nevznikla daňová povinnosť. Najvyšší správny súd uvedené skutočnosti riadne vyhodnotil a zvýraznil, že dôvodom nepriznania odpočtu je práve splynutie osoby objednávateľa

a vykonávateľa prác. Uvedená úvaha je z ústavného hľadiska aprobovateľná. Námiетка nesprávneho právneho posúdenia presunu dôkazného bremena neobstojí, pretože daňové orgány uniesli svoje dôkazné bremeno a preukázali skutočný spôsob realizácie obchodného prípadu a sťažovateľka tieto zistenia nevyvrátila, na čo jej bol poskytnutý dostatočný priestor.

22. S ďalšími námietkami sťažovateľky sa najvyšší správny súd vysporiadal tiež ústavne akceptovateľným spôsobom. Námiетка neúčinného doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly bola posúdená v súlade s konštantnou judikatúrou a ani ústavný súd nezistil v tejto časti pnutie s právom sťažovateľky na súdnu ochranu, pretože s obsahom zásielky sa sťažovateľka včas oboznámila, keďže sa jej konateľ dostavil na daňový úrad v určenom čase a s požadovanými dokladmi, a teda nebola ukrátená na právach v súvislosti s dorúčením oznámenia inej ako oprávnenej zamestnankyni.

23. Rovnako výsluch konateľa PD [REDAKOVANÉ] Ing. [REDAKOVANÉ] správcom dane najvyšší správny súd posúdil ústavne akceptovateľným spôsobom, keď okrem iného konštatoval, že zistenia správcu dane vyplývajú aj z iných dôkazov a aj bez tohto výsluchu by rozhodnutie obstálo. Konkrétne ústavný súd poukazuje v tejto súvislosti na skutočnosť, že rozhodnutie daňového úradu sa okrem iného opieralo o výsluch konateľa spoločnosti [REDAKOVANÉ], s.r.o. ([REDAKOVANÉ]), vykonaný Okresným riaditeľstvom Policajného zboru Prešov v trestnej veci ČVS: ORP-1317/OEK-PO-2013, z ktorého vyplynulo, že dôvod, pre ktorý ho sťažovateľka oslovila s touto zákazkou, bol, že disponuje oprávnením na výkon stavebného dozoru a z pozície stavbyvedúceho len koordinoval realizáciu stavebných prác, ktorú vykonalo PD [REDAKOVANÉ], a že k uvedenému postupu došlo po vzájomnej dohode. Samotná sťažovateľka správcovi dane 29. mája 2012 uviedla, že „konkrétne na týchto dvoch objektoch bol z našej strany vykonávaný dozor nad realizáciou stavebných prác, ktoré nadväzujú na dodávky našej technologickej časti.“

24. Pokiaľ ide o námietku ekonomickej opodstatnenosti obchodu pre sťažovateľku z dôvodu súvisiacej dodávky technickej časti diela, táto sa javí ako zjavne neopodstatnená, pretože technologická časť bola predmetom samostatnej fakturácie, ktorá nebola daňovým úradom spochybnená a nie je ani predmetom tohto konania a napadnutých rozhodnutí.

25. Vychádzajúc z uvedených zistení, ústavný súd dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a obsahom označeného ústavného práva sťažovateľky na súdnu ochranu neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol ústavný súd reálne dospieť k záveru o jeho porušení. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

III.B. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:

26. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (*hard core of public-authority prerogatives*; porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. Vo veci Ferrazzini proti Taliansku ESLP konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6

ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní“.

27. Vzhľadom na obsah ústavných sťažností a predmet rozhodovania všeobecných súdov vymedzený v I. časti tohto uznesenia ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj *Engel and Others v. Holandsko*, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017).

28. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť v časti týkajúcej sa námietky porušenia práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

III.C. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu:

29. Podľa obsahu ústavných sťažností sťažovateľka odvodzuje neoprávnený zásah do svojich majetkových práv od nezákonného vyrubenia rozdielu dane. Keďže ústavný súd nezistil pnutie napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu s označenými právami sťažovateľky, pretože rozdiel dane bol určený v súlade s hmotným a procesným právom, nie je možné konštatovať ani porušenie jej práva vlastníť majetok a pokojne ho užívať v dôsledku neústavného vyrubenia rozdielu dane. Aj v tejto časti bolo preto potrebné ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietnuť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

III.D. K namietanému porušeniu práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy:

30. Námietka porušenia práva na zákonného sudcu je zjavne neopodstatnená. Základ tejto námietky spočíva v povinnosti predložiť vec veľkému senátu z dôvodu odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe. Vzhľadom na skutočnosti uvedené v bode 14 tohto uznesenia došlo v prejednávanej veci k odlišnému rozhodnutiu z dôvodu skutkovej a právnej odlišnosti veci, teda neaplikovateľnosti skôr vyslovených právnych názorov, a nie z dôvodu zmeny právneho názoru na riešenie totožnej skutkovej a právnej situácie. V takom prípade senát konajúci o veci sťažovateľky nebol povinný predložiť vec na rozhodnutie veľkému senátu.

31. Konanie podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie je založené na del'be úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom. Je vecou len vnútroštátneho súdu, pred ktorým začal spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, posúdiť so zreteľom na konkrétne okolnosti veci nevyhnutnosť rozsudku o prejudiciálnej otázke pre vydanie rozsudku vo veci samej, ako aj relevantnosť otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru. Účastník konania pred vnútroštátnym súdom nemá nárok na predloženie prejudiciálnej otázky. V rozsudku z 20. septembra 2011 vo veci *Ullens de Schooten a Rezábek proti Belgicku* (sťažnosti č. 3989/07 a 38353/07) ESĽP uviedol, že dohovor

sám osebe negarantuje právo na to, aby vnútroštátny sudca predložil prejudiciálne otázky inému vnútroštátnemu alebo nadštátnemu súdnemu orgánu.

32. Sťažovateľka vo svojich kasačných sťažnostiach namietala odklon od už existujúcej judikatúry Súdneho dvora, avšak nenavrhovala polozenie prejudiciálnej otázky najvyšším správny súdom v tejto veci. Vzhľadom na absenciu návrhu sťažovateľky nemožno vyčítať najvyššiemu správny súdu, že sa vo svojom odôvodnení nezaoberal nepotrebnosťou polozenia takejto otázky, a to aj s ohľadom na skutočnosť, že predmetné stavebné práce nespĺňali definíciu zdaniteľného plnenia podľa zákona o DPH.

33. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 18. decembra 2024

Peter Molnár
predseda senátu