



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 414/2024-14

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu (sudca spravodajca) a sudcov Ladislava Duditša a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **KOREX networks, s.r.o.**, Fučíkova 371, Giraltovce, zastúpenej Vojčik & Partners, s.r.o., Rázusova 13, Košice, proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/30/2021 z 8. septembra 2022 a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/6/2023 z 24. apríla 2024 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 25. júla 2024 domáha vyslovenia porušenia základného práva vlastniť 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). Súčasne navrhuje napadnuté rozhodnutia v celom rozsahu zrušiť, vec vrátiť Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a predložených príloh vyplýva, že sťažovateľke bol rozhodnutím Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 102127949/2017 z 9. októbra 2017 v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“) č. 100337430/2018 z 9. februára 2018 vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 5 000 eur za zdaňovacie obdobie január 2014.

3. 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 (ďalej len „projekt digitalizácie“) 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 v januári 2014 uplatnila odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX za dodanie inštalačných prác optiky – pilotný projekt Lietava a okolie dediny [faktúra č. 2140000001 (7 500 eur + 1 500 eur DPH), faktúra č. 2140000002 (6666,67 eur + 1 333,33 eur DPH)] a za práce vykonané na projekte parku VTP Milovice, a to inžinierske služby – analýza projektu, nákladová stratégia, logistika VTP Milovice [faktúra č. 2140100011 (10 833,33 eur + 2 166,67 eur DPH)].

4. Sťažovateľka uviedla, že vybudovala prístupovú optickú sieť 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. Sťažovateľka mala v menšom rozsahu aj iných subdodávateľov. Medzi sťažovateľkou a Petrom Imrem KOREX nebola uzatvorená písomná zmluva, práce sa vykonávali na základe písomných alebo ústnych objednávok. Daňový subjekt Peter Imre KOREX 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 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. 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. Petrom Imrem KOREX. Fakturáciu za práce vykonané Petrom Imrem KOREX 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 Peter Imre KOREX nevznikla daňová povinnosť za práce a služby, ktoré uskutočnil sám prostredníctvom svojich zamestnancov a svojimi prostriedkami, teda ani sťažovateľke nevznikol nárok na odpočítanie dane.

5. Vo vzťahu k odpočítaniu dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX 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 Peter Imre KOREX. Správca dane vyhodnotil služby poskytnuté sťažovateľke daňovým subjektom Peter Imre KOREX 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 Peter Imre KOREX nevznikla daňová povinnosť v Slovenskej republike, teda sťažovateľka nemá právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených týmto daňovým subjektom. K námietke, že subjekt Peter Imre KOREX

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.

6. Sťažovateľka sa správnou žalobou domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného (finančného riaditeľstva) a krajský súd rozsudkom sp. zn. 5S/41/2018 z 30. januára 2020 rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd odkázal na rozhodnutie správneho súdu v totožnej veci sp. zn. 5S/40/2018 z 19. júna 2018, v podstate sa s jeho odôvodnením stotožnil. Nestotožnil sa však s tvrdením žalovaného, že daňový subjekt Peter Imre KOREX vykonával čiastkové práce prostredníctvom svojich zamestnancov na „vlastnom diele“, a teda nie je splnená podmienka dodania aj napriek tomu, že na dodávku je vyhotovená faktúra. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nebolo možné zistiť, na základe akých skutočností dospel k záveru, že fakturovaná dodávka daňového subjektu Peter Imre KOREX nemá ekonomické opodstatnenie. V súvislosti s námietkou nepriznania odpočítania dane na základe faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX za služby poskytnuté v súvislosti so zhotovením diela v Miloviciach v Českej republike krajský súd nepovažoval za preukázané, že predmetné služby majú priamy súvis s nehnuteľnosťou, teda že ide o služby „vzťahujúce sa na nehnuteľnosť“.

7. Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/43/2020 z 30. marca 2021 tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vec 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.

8. 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 Petra Imreho). 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. Petrom Imrem KOREX, a fakturácia za práce vykonané Petrom Imrem KOREX pre sťažovateľku bola bez ekonomickej opodstatnenosti.

9. Na 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.

10. K nesprávnemu právnemu posúdeniu ďalej uviedol, že medzi účastníkmi nebolo sporné dodanie administratívnych služieb na projekte VTP Milovice ani to, že spadajú pod pojem služby, ale spornou skutočnosťou bolo miesto určenia ich dodania, t. j. či miesto ich dodania je v tuzemsku

a vzťahuje sa na nich režim DPH vykonávaný slovenským správcom dane alebo miestom ich dodania je Česká republika. Najvyšší súd, rovnako ako žalovaný a správca dane dospeli k záveru, že administratívne 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, teda konkrétneho projektu, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Českej republike.

11. Podľa názoru najvyššieho súdu sťažovateľka nepreukázala, že administratívne služby boli poskytnuté s miestom plnenia v Slovenskej republike, neunesla dôkazné bremeno a nesplnila svoju dôkaznú povinnosť, keď nevyvrátila zistenia správcu dane a žalovaného, že miestom dodania služieb je Česká republika, ako to vyplývalo aj zo samotných faktúr, 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.

12. Po vrátení veci na opätovné prejednanie a rozhodnutie krajský súd napadnutým rozsudkom z 8. septembra 2022 žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol. V odôvodnení napadnutého rozsudku v plnom rozsahu odkázal na odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu z 30. marca 2021.

13. Kasačnú sťažnosť sťažovateľky odôvodnenú 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 odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. h) SSP], najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol podľa § 461 SSP ako nedôvodnú.

II.

Argumentácia sťažovateľky

14. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti pomerne rozsiahlo zopakovala sťažnostné námietky uvedené v kasačnej sťažnosti. 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. Najvyšší správny súd opomenul zohľadniť, že jeden subjekt bez druhého (Peter Imre KOREX 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 Peter Imre KOREX vykonal inštalačné práce na výstavbe optickej siete sám pre seba, keďže samotnými inštalačnými 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 splynutiu objednávateľa a dodávateľa, keďže každý subjekt mal v procese uskutočňovania diela svoju úlohu. Vo vzťahu k námietke, že sťažovateľka nemala so subjektom Peter Imre KOREX žiadnu zmluvu o prenájme alebo

o dočasnom pridelení zamestnancov, sťažovateľka uvádza, že si s Petrom 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.

15. Posudzovanie miesta dodania služby v súvislosti s administratívnymi prácami vykonanými subjektom Peter Imre KOREX 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 Peter Imre KOREX v zásade 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 žalovaný, ako aj správca dane mali podrobnejšie skúmať obsah plnení poskytnutých subjektom Peter Imre KOREX 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 služieb poskytovaných zo strany subjektu Peter Imre KOREX v kontrolovanom zdaňovacom období. 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 správca 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 absolútne arbitrárne. Miesto dodania služieb poskytnutých dodávateľom Peter Imre KOREX sťažovateľke v súvislosti s projektom VTP Milovice bolo v Slovenskej republike, preto dodávateľovi Peter Imre KOREX 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 čisto 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 vo svojom odôvodnení napadnutého rozsudku touto otázkou síce zaoberal, avšak jeho argumentácia sa sťažovateľke javí ako účelová s cieľom vyhnúť sa predloženiu veci veľkému senátu. Najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku 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), následne však konštatuje odlišné skutkové okolnosti, keď predmety plnenia na sporných faktúrach nepovažuje za identické. Sťažovateľka konkrétne poukazuje na faktúru za jún 2014 (ktorá bola predmetom prieskumu senátom 4Sžfk s opačným názorom), v ktorej sa dodávka označuje ako „*Inžinierske služby – koordinácia dodávateľov, výberové konania, realizačná činnosť VTP Milovice*“, a faktúru za zdaňovacie obdobie január 2014 (ktorá bola predmetom prieskumu napadnutých rozhodnutí), v ktorej sa dodávka označuje ako „*Inžinierske služby – analýza projektu, nákladová stratégia, logistika VTP Milovice*“. Hoci predmety plnení na faktúrach za jednotlivé zdaňovacie obdobia neboli úplne totožné, predmet plnenia na faktúre, ktorá je predmetom tohto konania (január 2014), 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 nejaká činnosť súvisiaca s projektom VTP Milovice. Podľa sťažovateľky je na prvý pohľad zrejmé, že ide o takmer totožný predmet plnenia, v oboch prípadoch ide o inžinierske služby, napriek tomu, najvyšší správny súd dospel v súvislosti s nimi k odlišným záverom, a to čo sa týka miesta dodania služby.

17. Protiústavná interpretácia zákonných ustanovení, ktorá vyústila do vyrubenia rozdielu na DPH vo výške 5 000 eur za zdaňovacie obdobie január 2014, sekundárnymi dôsledkami podľa názoru sťažovateľky spôsobila porušenie jej základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

18. Predmetom ústavnej sťažnosti je tvrdenie sťažovateľky o porušení jej v petite ústavnej sťažnosti označených práv napadnutými rozhodnutiami, ktoré považuje za arbitrárne s formalistickým výkladom v nich aplikovaných zákonných ustanovení.

III.1. K namietanému porušeniu práv sťažovateľky napadnutým rozsudkom krajského súdu:

19. Pokiaľ ide o sťažovateľkou napadnutý rozsudok 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.

20. Systém ochrany základných práv a slobôd zaručených ústavou a ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich zo záväznej medzinárodnej zmluvy je založený na princípe subsidiarity, ktorý určuje aj rozsah právomoci ústavného súdu pri poskytovaní ochrany základným právam a slobodám, resp. ľudským právam a základným slobodám vo vzťahu k právomoci všeobecných súdov (čl. 127 ods. 1 a čl. 142 ods. 1 ústavy), a to tak, že všeobecné súdy sú primárne zodpovedné za výklad a aplikáciu zákonov, ale aj za dodržiavanie základných práv a slobôd, resp. ľudských práv a základných slobôd (čl. 144 ods. 1 a 2 a čl. 152 ods. 4 ústavy). Všeobecné súdy sú tak ústavou povolané chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť. Preto je právomoc ústavného súdu subsidiárna a nastupuje až vtedy, ak nie je daná právomoc všeobecných súdov (II. ÚS 13/01, III. ÚS 336/2015, III. ÚS 248/2018).

21. Sťažovateľka mala možnosť domáhať sa preskúmania ústavnou sťažnosťou napadnutého rozsudku krajského súdu, a to využitím v rozhodnom čase jej Správnym súdnym poriadkom priznaného opravného prostriedku (kasačnej sťažnosti), ktorý, ako to aj z podanej ústavnej sťažnosti vyplýva, napokon aj využila. Podľa ústavného súdu kasačná sťažnosť predstavuje v okolnostiach danej veci účinný právny prostriedok, prostredníctvom ktorého bol následne najvyšší správny súd povinný vecne preskúmať napadnutý rozsudok krajského súdu, o čom svedčí aj skutočnosť, že najvyšší správny súd rozhodol meritórne, pretože kasačnú sťažnosť zamietol. 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 napadnutým rozsudkom krajského súdu, keďže o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti nemu bol oprávnený a aj povinný rozhodnúť najvyšší správny súd.

22. Na základe uvedeného preto ústavný súd vo vzťahu k námietkam týkajúcim sa napadnutého rozsudku 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 tejto časti ústavnej sťažnosti, a to nedostatok právomoci ústavného súdu.

III.2. K namietanému porušeniu práv sťažovateľky napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu:

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

24. Ústavná sťažnosť sťažovateľky smeruje proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu vydanému v systéme správneho súdnictva. V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť 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).

25. Vychádzajúc z uvedeného, bolo úlohou ústavného súdu v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti v zmysle § 56 zákona o ústavnom súde posúdiť, či tieto požiadavky kladené na rozhodnutie najvyšší správny súd rešpektoval minimálne v takej miere, ktorá je z ústavnoprávneho

hládiska akceptovateľná a udržateľná, a na tomto základe formulovať záver, či nie je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená.

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

27. Najvyšší správny súd si ako prvé v bodoch 21 až 35 napadnutého rozsudku ustálil sťažnostné námietky sťažovateľky, ktoré vo svojej podstate kopírujú jej námietky uplatnené v ústavnej sťažnosti. V bodoch 47 až 51 sa 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, čím došlo k splnutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Objednávateľ Peter Imre KOREX vykonával čiastkové práce na výstavbe optickej siete 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, t. j. Petrom Imrem KOREX, a fakturácia za práce vykonané Petrom Imrem KOREX 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 Peter Imre KOREX žiadnu zmluvu o prenájme alebo o dočasnom pridelení zamestnancov a všetky povinnosti zamestnávateľa si voči zamestnancom plnil daňový subjekt Peter Imre KOREX (čo sťažovateľka nerozporovala), uvedené teda o to viac nasvedčuje skutočnosti, že subjekt Peter Imre KOREX vykonával predmetné práce vlastnými prostriedkami a vo svoj prospech. Závery správcu dane, žalovaného a ani krajského súdu nevedli 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 rozhodnutia krajského súdu, ktorý bol v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom vysloveným v skoršom

rozhodnutí najvyššieho súdu z 30. marca 2021 (ktorý odkázal na rozhodovaciu prax kasačného súdu citovanú v bode 7 tohto odôvodnenia). Krajský súd po opätovnom posúdení veci rešpektoval názor najvyššieho súdu vyslovený v uvedenom skoršom rozhodnutí v prejednávanej veci, s ktorým sa najvyšší správny súd stotožnil.

28. Následne v bodoch 52 až 63 sa kasačný súd vyjadril k záverom krajského súdu týkajúcim sa posúdenia nároku na odpočet DPH z faktúry vystavenej za práce na projekte VTP Milovice v Českej republike (inžinierske služby – analýza projektu, nákladová stratégia, logistika VTP Milovice). Kasačný súd sa stotožnil s názorom krajského súdu a žalovaného, keď na prejednanú vec aplikoval § 16 ods. 1 zákona o DPH. Zotrvával na právnom názore vyjadrenom v skoršom rozsudku najvyššieho súdu z 30. marca 2021, ktorým bol zároveň krajský súd po vrátení veci na ďalšie konanie v zmysle § 469 SSP viazaný.

29. Kasačný súd považoval za preukázané, že fakturované plnenie sa týkalo realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, teda konkrétneho projektu, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Českej republike, čo ani sťažovateľka nespochybňovala. Vo vzťahu k nemu boli realizované aj inžinierske služby, analýza projektu, nákladová stratégia, logistika. Činnosti, ktoré boli predmetom plnenia a ktoré realizovali zamestnanci dodávateľa Petra Imreho KOREX, boli použité na projekte v Českej republike, pričom kasačný súd považoval za dostatočne preukázané (vzhľadom na obsah administratívneho spisu), že uvedené plnenia sa vzťahovali na konkrétnu nehnuteľnosť v Českej republike, konkrétne na projekt VTP Milovice a mali s ňou priamy súvis. Navyše v rámci konania pred orgánmi verejnej správy nebolo preukázané, že by sťažovateľka svojmu odberateľovi naozaj poskytla služby, ktoré neskôr špecifikovala ako „*generické*“ (čím by podliehali daňovému režimu v Slovenskej republike). Z prílohy 4 k vyjadreniu sťažovateľky k protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že faktúra bola za „*inžiniersky dizajn*“ a „*poradenské činnosti*“, pričom vecný popis týchto služieb vymedzila v predmetnom vyjadrení sťažovateľka ako služby spočívajúce v tom, že „*zabezpečovala telefonický a emailový kontakt s potenciálnymi dodávateľmi z Kórey, Kanady a Spojených štátov amerických*“. Z administratívneho spisu však žiadne takéto služby kasačný súd neabstrahoval. 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).

30. Opakovane kasačný súd uviedol, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Povinnosťou daňového subjektu je predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane uplatnil oprávnenne za splnenia zákonných podmienok. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil zákonné podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybni predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje

dôkazné bremeno, je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

31. Správca dane sťažovateľke uviedol pochybnosti o tom, že by plnenia, ktoré sú obsahom posudzovanej faktúry, neboli odvodené od konkrétnej nehnuteľnosti v Českej republike, resp. uviedol, že boli poskytované alebo zamerané na konkrétnu nehnuteľnosť. Z obsahu predmetnej faktúry vyplýva, že malo ísť o „*inžinierske služby-analýzu projektu, nákladová stratégia, logistika VTP Milovice*“, teda o práce na konkrétnom projekte a konkrétnej nehnuteľnosti. Kasačný súd zastával názor, že zo samotného znenia obsahu faktúry 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 Peter Imre KOREX 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 ako prílohou k vyjadreniu k protokolu (príloha 4), 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 Peter Imre KOREX, 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 napriek skutočnosti, že z obsahu predložených faktúr táto skutočnosť nevyplýva (napríklad súpis vykonaných prác či návrh na vypočítanie svedkov). Pokiaľ sa sťažovateľka domnievala, že text obsiahnutý vo faktúrach nevyjadruje presne predmet plnenia, mala možnosť vykonať zákonné kroky na nápravu tohto nedostatku. Sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno, keď nepreukázala, že plnenia, ktoré boli predmetom faktúry, boli poskytnuté s miestom plnenia v Slovenskej republike a nesplnila si svoju dôkaznú povinnosť. Ak v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania sťažovateľka tvrdila, že svojmu dodávateľovi neposkytovala služby viažuce sa k nehnuteľnosti v Českej republike, ale „len“ všeobecné služby, čím by mali byť splnené zákonné podmienky na právo na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry, tieto všeobecné služby neboli v konaní preukázané. Ak totiž sťažovateľka dodatočne (v rámci konania pred orgánmi verejnej správy) špecifikovala (skôr modifikovala) to, čo bolo pôvodne uvedené na spornej faktúre ako poskytnutá služba, taký postup ešte sám osebe nie je dôkazom, že predmetné služby (ako všeobecné služby) reálne svojmu odberateľovi poskytla.

32. 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 (naposledy vo veci sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo 16. decembra 2021), 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.). Ako významnejšiu skutočnosť v tejto súvislosti však vyhodnotil to, že, berúc do úvahy okolnosti súdnej veci, nie je možné (dokonca ani) bez ďalšieho hovoriť o *per se* povinnosti kasačných senátov predkladať vec veľkému senátu. Špecifickosť každej veci je totiž determinovaná jej skutkovými okolnosťami, čo znamená, že už len neidentickosť predmetov plnenia na sporných faktúrach (za jednotlivé zdaňovacie obdobia) vo svojej podstate môže viesť v rámci rozsudkov správnych súdov k úplne iným rozhodnutiam a k úplne iným právnym posúdeniam veci. Také odlišné posúdenie pritom nebude vyvolané tým, že by sa jeden senát odklonil v určitej právnej otázke, resp. právnom posúdení veci od iného kasačného senátu za tých istých skutkových okolností, ale tým, že skutkové okolnosti jednotlivých vecí neboli rovnaké, čo následne determinuje aj posúdenie príslušných právnych otázok. Zjednodušene povedané, 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. Kasačný súd pritom z pripojeného administratívneho spisu zistil, že faktúry, v ktorých malo podľa názoru sťažovateľky dôjsť k odklonu od iných rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, nie sú totožné s faktúrou za mesiac január 2014 (tvoriacou predmet tohto konania), a preto nezistil v tomto kontexte okolnosti, ktoré by zakladali potrebu obracať sa s vecou na veľký senát najvyššieho správneho súdu. Žiadna z faktúr, ktoré si sťažovateľka uplatnila v režime DPH v roku 2014 za projekt VTP Milovice totiž nemá identický typ poskytovaných služieb ako faktúra za mesiac január 2014 a ani žiadna z týchto faktúr nebola sťažovateľkou následne špecifikovaná rovnako, ako bola dodatočne špecifikovaná faktúra za január 2014. V tejto súvislosti poukázal kasačný súd aj na vlastné znenie § 22 ods. 1 písm. a) SSP a, aplikujúc ho na vec sťažovateľky, dospel k záveru, že ak senát kasačného súdu 4Sžfk sa v už uvedených dvoch veciach neobrátil na veľký senát, toto bez ďalšieho neznamená, že kasačný senát v predmetnej veci sťažovateľky takúto povinnosť mal. Naopak, berúc do úvahy, že skutkové okolnosti predmetných dvoch pre sťažovateľku úspešných vecí (o ktorých bolo rozhodnuté inak ako vo zvyšných desiatich veciach sťažovateľky, na čo poukazovala aj v ústavnej sťažnosti) boli iné ako skutkové okolnosti súdnej veci (pričom rozdiel je v podstatnej okolnosti, a to najmä v predmete fakturácie), kasačný súd rozhodujúci v tejto veci nemal dôvod, resp. povinnosť obracať sa na veľký senát najvyššieho správneho súdu.

33. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu

a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel ich účel a význam. Najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku primeraným spôsobom reagoval na námietky sťažovateľky vznesené v kasačnej sťažnosti. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nie je svojvoľný ani zjavne neodôvodnený a nevyplýva z neho ani taká aplikácia príslušných právnych noriem, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu.

34. Inými slovami, napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok (podrobujúci prieskumu rozsudok krajského súdu, ktorý bol viazaný právnym názorom vysloveným v skoršom rozhodnutí najvyššieho súdu z 30. marca 2021) nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky, ktorými bola otázka, či došlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2, § 9 a § 19 zákona o DPH v súvislosti s nepriznaním odpočítania dane na základe faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX za služby súvisiace s projektom digitalizácie. Druhou ťažiskovou skutočnosťou bolo zodpovedanie otázky, či služby, ktoré boli predmetom faktúry súvisiacej s projektom VTP Milovice vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX, majú taký priamy súvis s nehnuteľnosťou, ktorý by odôvodňoval aplikáciu § 16 ods. 1 zákona o DPH. A napokon ťažiskovým bolo aj posúdenie, či vo veci sťažovateľky vznikla najvyššiemu správneému súdu povinnosť predložiť jej vec na rozhodnutie veľkému senátu kasačného súdu. So všetkými ťažiskovými otázkami sa kasačný súd v odôvodnení napadnutého rozsudku náležite a zrozumiteľne vysporiadal.

35. 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.

36. 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).

37. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky namietajúcu 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 neopodstatnenú.

38. Právna vec sťažovateľky sa týka 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 ESĽP z 23. 11. 2006 vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESĽP 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 ESĽP z 18. 10. 2001, Finkelberg v. Lotyšsko).

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

40. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namietala aj porušenie základného práva vlastniť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy. V tejto súvislosti 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. Pretože ústavný súd nezistil príčinnú súvislosť medzi napadnutým rozsudkom 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 základného práva sťažovateľky zaručeného v čl. 20 ods. 1 ústavy a vzhľadom na to ústavný súd aj túto časť ústavnej sťažnosti odmietol pre jej zjavnú neopodstatnenosť.

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

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

V Košiciach 27. augusta 2024

Libor Duľa
predseda senátu