



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 20/2022-19

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Straku a sudcov Roberta Šorla a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti **Poľnohospodárskeho družstva v Kluknave**, Kluknava 440, IČO 00 204 111, zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Špakom, Odborárov 49, Spišská Nová Ves, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4Sžfk/61/2018 zo 14. januára 2020 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.

Skutkové východiská

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 23. apríla 2020 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľ navrhuje napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.
2. Z ústavnej sťažnosti, napadnutého rozhodnutia a ďalších príloh ústavnej sťažnosti vyplýva nasledovný stav veci:
3. Sťažovateľ sa žalobou podanou na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „krajský súd“) domáhal zrušenia rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 100501373/2017, č. 100502069/2017, č. 100501851/2017 a č. 100501658/2017 z 21. marca 2017. Žalobu odôvodnil tým, že správca dane nesprávne a nezákonne nepriznal

sťažovateľovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014, júl 2014, október 2014 a december 2014 z titulu zmluvy o dielo „Rekonštrukcia VTK na halu drevnej štiepky“, na základe ktorej bol sťažovateľ „podzhotoviteľom“ spoločnosti [REDAKOVANÉ] (ďalej len „spoločnosť [REDAKOVANÉ]“), ktorá bola tzv. generálnym dodávateľom diela. Sťažovateľ ako objednávateľ diela v malej časti poskytol spoločnosti [REDAKOVANÉ] pomocné práce pri realizácii stavby vlastnými zamestnancami, avšak táto skutočnosť podľa sťažovateľa nemôže zakladať odopretie nároku na odpočet DPH.

4. Krajský súd rozsudkom č. k. 2S/19/2017 zo 17. mája 2018 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“) žalobu sťažovateľa v celom rozsahu zamietol, keď rozhodnutia žalovaného považoval za zákonné. Stotožnil sa so závermi správcu dane, že v danom prípade nedošlo k zdaniteľnému plneniu, ktoré je predpokladom pre priznanie nároku na odpočet dane. Krajský súd na základe administratívneho spisu považoval za preukázané, že zmluva o dielo uzatvorená medzi sťažovateľom ako objednávateľom a spoločnosťou [REDAKOVANÉ] ako zhotoviteľom bola uzatvorená v zmysle ustanovenia § 536 Obchodného zákonníka. Ustanovenie § 538 Obchodného zákonníka, podľa ktorého zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, nedávalo sťažovateľovi oprávnenie na to, aby na základe uvedenej zmluvy o dielo ako objednávateľ vykonal práce na vlastnej nehnuteľnosti v prospech seba, ktoré napokon fakturoval spoločnosti [REDAKOVANÉ] ako zhotoviteľovi uvedeného diela. Inak povedané, zhotoviteľ nemohol poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože týmto postupom by došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa, čo by malo za následok minimálne rozpor s účelom zmluvy o dielo. Keďže v danom prípade investor, t. j. objednávateľ – sťažovateľ rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril ako objednávateľ diela vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Z uvedeného dôvodu sa krajský súd stotožnil so záverom žalovaného, že faktúry vystavené pre odberateľa [REDAKOVANÉ] boli ekonomicky neopodstatnené, pretože predmetné faktúry boli vystavené spoločnosťou [REDAKOVANÉ] pre sťažovateľa a neodrážali skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác.

5. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší súd napadnutým rozsudkom ako nedôvodnú zamietol. Kasačný súd dospel k záveru, že s právnymi úvahami krajského súdu sa stotožňuje iba čiastočne a nesúlad s právnym názorom kasačného súdu nemá za následok zrušenie napádaného rozsudku krajského súdu. Kasačný súd korigoval právny názor krajského súdu v tom smere, že z predložených dôkazov považoval za preukázané, že nešlo o formálne, resp. fiktívne obchody, keďže stavba bola preukázateľne zhotovená a úmyslom zmluvných strán nebolo vytvoriť reťazec s cieľom daňovej optimalizácie. Aj napriek týmto rozdielnym pohľadom na prejednávaný spor, kasačný súd dospel k záveru, že sťažovateľ nemá nárok na odpočet dane, pretože v danom prípade nešlo o vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 8 a § 9 zákona o DPH, keďže sťažovateľ vykonával rekonštrukčné práce svojimi zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, a preto nie je splnený základný predpoklad pre priznanie nároku na odpočet DPH.

II. Argumentácia sťažovateľa

6. Kasačný súd uviedol, že plnenie, ktoré poskytol sťažovateľ spoločnosti ██████████, nie je možné považovať za zdaniteľné plnenie, pretože služby neposkytol uvedenej spoločnosti, ale ich realizoval na svojej nehnuteľnosti a svojimi zamestnancami. Zistenia kasačného súdu sú nielen v rozpore s vykonaným dokazovaním, ale aj s ustanoveniami § 8 a § 9 zákona o DPH. Sťažovateľ celkom určite dodal tovar/službu spoločnosti ██████████, pretože zamestnanci sťažovateľa by neboli schopní sami túto stavbu zrealizovať. Činnosť, ktorú vykonávali zamestnanci sťažovateľa, nebolo možné obmedziť, resp. vyčleniť z celého diela, ale práve naopak, k realizácii kompletného diela bola nevyhnutná súčinnosť aj iných subdodávateľov, a to tak, aby mohla spoločnosť ██████████ naplniť zmluvu o dielo. V ustanovení žiadneho predpisu nie je uvedené, že táto forma obchodného vzťahu sa nepovažuje za predmet dane podľa § 2 zákona o DPH. Kasačný súd v tejto súvislosti stroho označil ustanovenia § 2, § 3 ods. 2, § 8, § 9 a § 19 zákona o DPH, avšak tieto právne normy, najmä ich význam pre posúdenie tohto právneho problému, neaplikoval. Ak kasačný súd dospel k záveru, že „uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, pretože tá istá služba bola následne fakturovaná späť žalobcovi“, súčasťou odôvodnenia mal byť odkaz na právnu normu, ktorá vyslovene uvádza, že sa toto dodanie nepovažuje za dodanie služby. Sťažovateľ preto považuje napadnuté rozhodnutie za arbitrárne a nepreskúmateľné.

7. Kasačný súd neprípustným spôsobom hodnotil a prejudikoval iný právny vzťah ako ten, ktorý je predmetom tohto súdneho prieskumu. Sťažovateľ opakovane uvádzal, že vzťah medzi ním ako zhotoviteľom a spoločnosťou ██████████ ako objednávateľom je posudzovaný v inom súdnom konaní na krajskom súde (sp. zn. 5S/9/2017), v ktorom súd zrušil rozhodnutie správcu dane a vrátil vec na ďalšie konanie. Súd v tomto konaní dospel k záveru, že sťažovateľ ako zhotoviteľ dodal tovar (službu) spoločnosti ██████████. Kasačný súd v závere svojho odôvodnenia poukázal aj na to, že krajský súd sa nevysporiadal s námietkou týkajúcou sa konania sp. zn. 5S/9/2017. Ak kasačný súd vytýkal krajskému súdu, že neodôvodnil svoje závery v intenciách rozsudku krajského súdu č. k. 5S/9/2017, tak to mal urobiť kasačný súd, najmä ak závery tohto senátu krajského súdu sú v príkrom rozpore so závermi kasačného súdu.

8. Predmetom daňového konania, ako aj konania v rámci správneho súdnictva bol súdny prieskum rozhodnutí správcu dane, v ktorých bol sťažovateľ v postavení objednávateľa a spoločnosť ██████████ v postavení zhotoviteľa. Podľa názoru sťažovateľa súd sa mal zamerať na to, či spoločnosť ██████████ dodala tovar podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH sťažovateľovi, čo nebolo nikdy spochybnené, keďže iba na základe daňových dokladov vystavených spoločnosťou ██████████ došlo zo strany sťažovateľa k nároku na odpočet dane. Rozsiahle odôvodnenie týkajúce sa zamestnancov sťažovateľa a fakturácie spoločnosti ██████████ patrí do dokazovania v rámci úplne iného súdneho konania. Podľa sťažovateľa tvrdenia kasačného súdu v bode 42 napadnutého rozhodnutia vykazujú známky arbitrárnosti a popierajú aj základné idey právneho štátu. Ak kasačný súd uvádza, že spoločnosť ██████████ si nemohla u sťažovateľa objednať časť diela a zároveň, dielo, ktorého čiastkovou súčasťou bolo aj dielo vykonané samotným sťažovateľom, mal kasačný súd presvedčivo odkázať na právnu normu, ktorá takéto konanie zakazuje. Z príslušných ustanovení Obchodného zákonníka je však zrejmé, že takáto právna norma neexistuje. Zamestnanci sťažovateľa vykonávali iba jednoduché pomocné práce, búracie práce, prepravu stavebných hmôt

a materiálov, pričom zodpovednosť za výsledok diela v celom rozsahu preberala spoločnosť [REDACTED]. Závery kasačného súdu o absencii ekonomickej logiky (bod 44 napadnutého rozhodnutia) v tomto obchodnom vzťahu sťažovateľ považuje za nesprávne. Vzájomná ekonomická kooperácia medzi objednávateľom a zhotoviteľom je úplne bežným javom v obchodných vzťahoch a je maximálne legitímnym nástrojom medzi zmluvnými stranami. Sťažovateľ bol a stále je presvedčený, že konal v postavení zdaniteľnej osoby pri dodaní tovaru (služby), na základe čoho mu vznikol nárok na odpočet dane. Správca dane, ale aj súdy mali preto povinnosť aplikovať § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a priznať sťažovateľovi nárok na odpočet dane tak, ako ho vyčíslil v jednotlivých daňových priznaniach.

9. V závere sťažovateľ uviedol, že k porušeniu označených práv došlo tým, že kasačný súd sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia v podstatných bodoch odchyľil od právneho názoru krajského súdu a bol z toho dôvodu povinný rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. Kasačný súd nedal sťažovateľovi relevantnú odpoveď na jeho zásadné tvrdenie týkajúce sa právoplatného rozhodnutia krajského súdu č. k. 5S/9/2017 vydaného v rámci toho istého zmluvného vzťahu, podľa ktorého k zdaniteľnému plneniu došlo. Právny názor kasačného súdu je založený na hodnotení právneho vzťahu, ktorý nie je predmetom konania a ktorý mu podľa názoru sťažovateľa neprináleží hodnotiť. Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia sa zameriava na vzťah medzi sťažovateľom v postavení zhotoviteľa, hoci by sa mal zameriavať na zmluvný vzťah, v ktorom je sťažovateľ v postavení objednávateľa, v rámci ktorého si uplatnil nárok na odpočet dane. Právny názor kasačného súdu je arbitrárny, keďže je založený iba na dohadoch a predpokladoch, ktoré neboli predmetom dokazovania v tomto konaní. Obsah a význam právnych noriem, na ktoré odkazuje napadnutý rozsudok, je iný ako ten, ktorý mu pripisuje kasačný súd.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

10. Predmetom ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom, ktorým najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa. Sťažovateľ považuje napadnutý rozsudok za arbitrárny a nepreskúmateľný. Nesúhlasí s právnym posúdením otázky týkajúcej sa vzniku nároku na odpočet dane a tvrdí, že právny názor najvyššieho súdu nemá podklad vo vykonanom dokazovaní. Najvyšší súd sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevysporiadal s existenciou právoplatného rozhodnutia krajského súdu sp. zn. 5S/9/2017. Podľa sťažovateľa najvyšší súd bol povinný rozsudok krajského súdu zrušiť, keďže sa v podstatných bodoch odchyľil od jeho právneho názoru.

11. Ústavný súd uvádza, že nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 31/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (podobne aj IV. ÚS 43/04).

12. Súčasťou procesných záruk spravodlivého rozhodnutia, resp. minimálnych garancií procesnej povahy je aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany a z ktorého musí byť bez ohľadu na to, či sa odvolací (prípadne dovolací) súd stotožní a inkorporuje odôvodnenie rozhodnutí inštančne nižších súdov, zrejmé, že sa zaoberal a vyjadril k esenciálnym otázkam vzťahujúcim sa na ním prejednávanú vec a neuspokojil sa bez ďalšieho so závermi inštančne nižších súdov [porovnaj napr. Helle v. Fínsko, č. 20772/92, rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 19. 12. 1997, bod 60; Rajkovič v. Chorvátsko, č. 50943/99, rozhodnutie ESLP o prijateľnosti z 3. 5. 2001, bod 2].

13. Vzhľadom na skutočnosť, že napadnutý rozsudok bol vydaný v rámci správneho súdnictva, ústavný súd poukazuje aj na povahu a špecifický charakter správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (m. m. IV. ÚS 127/2012, II. ÚS 784/2015, II. ÚS 737/2015).

14. Ústavný súd teda skúmal, či účinky výkonu právomoci najvyššieho súdu ako súdu kasačného sú zlučiteľné s označeným právom sťažovateľa.

15. Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku vo vzťahu k sťažovateľovej námietke, ktorá spočívala v nesprávnom posúdení právnej otázky týkajúcej sa vzniku nároku na odpočet dane, uviedol, že konštrukcia zmluvných vzťahov v danom prípade nemala racionálny zmysel, resp. ekonomickú logiku. Sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa [REDAKOVANÉ], pričom predmetom fakturácie podľa priloženého súpisu prác na zákazku bola „rekonštrukcia VTK na halu drevnej štiepky“ – [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ]. Nebolo sporné, že faktúry boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti [REDAKOVANÉ] daň na výstupe bola odvedená a na vstupe bola uplatnená. Spoločnosť [REDAKOVANÉ] vykonávala ekonomickú činnosť v oblasti poľnohospodárskeho stavebníctva od zabezpečenia projektovej dokumentácie až po realizáciu stavby, avšak zamestnancov nemá. Práce boli vykonané na základe dohody pracovníkmi sťažovateľa na základe požiadavky spoločnosti [REDAKOVANÉ] Suma uvedená v dodávateľských faktúrach sťažovateľa bola zahrnutá do faktúr spoločnosti [REDAKOVANÉ] Stavebné práce prijaté od spoločnosti [REDAKOVANÉ] boli vykonané na tej istej nehnuteľnosti ako stavebné práce fakturované sťažovateľom pre túto spoločnosť. Za spoločnosť [REDAKOVANÉ] teda časť stavebných prác vykonal sťažovateľ, ktorý je vlastníkom nehnuteľnosti a stavebné povolenie bolo vydané jemu. Práce vykonávali kmeňoví zamestnanci sťažovateľa a brigádnic, ktorým bola vyplácaná mesačná mzda. Sťažovateľ vykonával búracie, stavebné a klampiarske práce, pričom materiál obstarávala spoločnosť [REDAKOVANÉ] V tom istom zdaniteľnom obchode teda vystupoval sťažovateľ jednak ako odberateľ a jednak ako dodávateľ tých istých služieb a uvedené subjekty si navzájom fakturovali tie isté práce. Sťažovateľ ale vykonal práce pre seba na vlastnom majetku, a nie pre spoločnosť [REDAKOVANÉ], a teda nedošlo z jeho strany k dodaniu služieb pre spoločnosť [REDAKOVANÉ]. Nešlo však o formálnu fakturáciu a nereálne obchody, ako to uviedol krajský súd, keďže vykonanie diela je nesporné. Dá sa však povedať, že pri existencii viacerých interpretačných alternatív je konanie, ktoré nie je v súlade s požiadavkou rozumného usporiadania spoločenských

vzťahov, konaním protiprávnym a na tom nič nezmení ani skutočnosť, že sťažovateľ v zmluvnom postavení zhotoviteľa nikdy nedodal dielo v takom rozsahu, v akom ho dodala spoločnosť [REDAKOVANÉ] ako zhotoviteľ sťažovateľovi v zmluvnom postavení objednávateľa.

16. Kasačný súd zároveň (v bode 42 odôvodnenia) konštatoval nedôvodnosť námietky sťažovateľa, že žalovaný použil extenzívny výklad § 538 Obchodného zákonníka a že spoločnosť [REDAKOVANÉ] mala možnosť uzatvoriť subdodávateľský vzťah so sťažovateľom, aj keď predmetom diela bola rekonštrukcia vlastného majetku zhotoviteľa. Spoločnosť [REDAKOVANÉ] mohla vstúpiť do záväzkového vzťahu so sťažovateľom ako zhotoviteľom, avšak nie vo vzťahu k tomu istému dielu, čiže nemohla poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože by došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa (hoc len v určitom rozsahu). Keďže v danom prípade sťažovateľ ako investor (objednávateľ) rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce formálnemu zhotoviteľovi diela – spoločnosti [REDAKOVANÉ]. Je v rozpore s účelom zmluvy o dielo, ak si ho objednávateľ objedná u zhotoviteľa, dielo vykoná objednávateľ sám a vzápätí dôjde k vzájomnej fakturácii objednávateľa a zhotoviteľa vo vymenených pozíciách. Ekonomickú logiku mala v danom prípade len fakturácia služieb spoločnosťou [REDAKOVANÉ] sťažovateľovi, ktoré táto spoločnosť aj reálne vykonala, a to či už sama alebo prostredníctvom od sťažovateľa odlišných podzhotoviteľov.

17. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH je predmetom dane poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. V danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH, pretože zo strany sťažovateľa nedošlo k poskytnutiu služieb pre spoločnosť [REDAKOVANÉ], ale išlo o práce, ktoré vykonal sám pre seba na vlastnej nehnuteľnosti. Neposkytol teda služby pre spoločnosť [REDAKOVANÉ], pretože vykonával práce na vlastnej nehnuteľnosti, a to bez ohľadu na to, že kompletnú stavbu realizovala podľa zmluvy o dielo spoločnosť [REDAKOVANÉ]. Uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, pretože tá istá služba bola následne fakturovaná späť sťažovateľovi (aj keď s prirážkou, čo je však nepodstatné). Právo na odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti [REDAKOVANÉ] podľa § 49 až § 51 zákona o DPH mu tak nevzniklo, pretože spoločnosti [REDAKOVANÉ] nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Sťažovateľ mal právo na uplatnenie odpočítania dane len z dodania stavebných prác uskutočnených spoločnosťou [REDAKOVANÉ] prostredníctvom iných subdodávateľov. Vykonávanie ekonomickej činnosti v zmysle § 3 ods. 2 zákona o DPH znamená dodávanie tovarov a poskytovanie služieb v ktoromkoľvek výrobnom alebo obchodnom odvetví, z ktorých dodávateľ dosahuje príjem. Realizácia stavebných prác vlastnými zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, aj keď bola vystavená faktúra pre celkového dodávateľa stavby, nie je naplnením pojmu ekonomická činnosť. Nič na tom nezmení ani obrana sťažovateľa, že dodával dielo spoločnosti [REDAKOVANÉ] so ziskom, pretože náklady na mzdy jeho zamestnancov boli nižšie ako fakturovaná suma, a že odvedol aj daň z príjmu, keďže mal z tohto obchodu zisk. Sťažovateľ však opomenul uviesť, že síce jeho náklady na zamestnancov boli nižšie ako suma fakturovaná spoločnosti [REDAKOVANÉ], ale tejto spoločnosti následne zaplatil faktúry zahŕňajúce aj sumy, ktoré jej fakturoval on ako „podzhotoviteľ“. Takže otázka zisku a jeho zdanenia je otázná. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry,

prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

18. Vo vzťahu k námietke, že v rámci tohto istého zmluvného vzťahu bola na krajskom súde podaná správna žaloba spoločnosťou [REDAKOVANÉ] a krajský súd tejto žalobe vyhovel rozsudkom č. k. 5S/9/2017 z 13. decembra 2017, z čoho žalobca vyvodzoval porušenie práva na spravodlivý proces, kasačný súd uviedol, že krajský súd sa mal zaoberať touto námietkou sťažovateľa a vyhodnotiť predložený rozsudok. Toto pochybenie však neodôvodňuje zrušenie jeho rozsudku len pre účely doplnenia odôvodnenia. Pre úplnosť tiež uviedol, že predmetný rozsudok bol napadnutý kasačnou sťažnosťou a konanie je vedené na kasačnom súde pod sp. zn. 2Sžfk/61/2019. K reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany sťažovateľovi kasačným súdom došlo, keďže sa na riadne zistený skutkový stav použila ústavne konformným spôsobom interpretovaná a účinná právna norma.

19. Poukazujúc na podrobné a presvedčivé odôvodnenie napadnutého rozsudku, ústavný súd na rozdiel od sťažovateľa nepovažuje závery najvyššieho súdu za nedostatočne odôvodnené, a teda arbitrárne. Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadal so všetkými skutočnosťami rozhodnými pre posúdenie sťažovateľom uplatneného nároku na odpočet dane a aplikáciu príslušných zákonných ustanovení (zákona o DPH) na daný prípad podrobným spôsobom odôvodnil. Najvyšší súd sa relevantným a primeraným spôsobom vysporiadal aj s námietkou sťažovateľa o existencii v tom čase neprávoplatného rozhodnutia krajského súdu, ktorým krajský súd vyhovel žalobe spoločnosti [REDAKOVANÉ] podanej v rámci totožného právneho vzťahu. Ústavný súd, poukazujúc na odôvodnenie napadnutého rozsudku, konštatuje, že nezistil svojvoľný postup najvyššieho súdu pri odôvodňovaní svojho právneho záveru, ktorému preto nemožno vyčítať nepreskúmateľnosť či arbitrárnosť.

20. Námietku sťažovateľa, že kasačný súd sa v podstatných bodoch odchyľil od právneho názoru krajského súdu, a z tohto dôvodu bol povinný rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, ústavný súd nepovažoval za dôvodnú. Predpokladom pre uplatnenie postupu v zmysle § 462 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) kasačným súdom je zistenie dôvodnosti kasačnej sťažnosti. Kasačný súd však žiadny zo sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti nepovažoval za opodstatnený (bod 47 odôvodnenia), preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

21. Za neopodstatnenú považoval ústavný súd aj argumentáciu sťažovateľa, že právny názor kasačného súdu je založený na hodnotení právneho vzťahu, ktorý nie je predmetom konania a ktorý mu neprináleží hodnotiť. Predmetom konania pred správnymi súdmi bolo posúdenie právneho vzťahu vyplývajúceho zo zmluvy o dielo uzatvorenej medzi sťažovateľom a spoločnosťou [REDAKOVANÉ] a na jeho základe spoločnosťou [REDAKOVANÉ] vystavených dodávateľských faktúr, z ktorých si sťažovateľ uplatnil nárok na odpočet dane. Na základe tohto posúdenia najvyšší súd dospel k záveru, že sťažovateľovi právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou [REDAKOVANÉ] nevzniklo a sťažovateľ mal právo na uplatnenie odpočítania dane

len z dodania stavebných prác uskutočnených spoločnosťou [REDAKOVANÉ] prostredníctvom iných subdodávateľov.

22. O zjavnú neodôvodnenosť alebo arbitrárnosť súdneho rozhodnutia ide spravidla vtedy, ak ústavný súd zistí interpretáciu a aplikáciu právnej normy zo strany súdu, ktorá zásadne popiera účel a význam aplikovanej právnej normy, alebo ak dôvody, na ktorých je založené súdne rozhodnutie, absentujú, sú zjavne protirečivé alebo popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky, prípadne ak sú tieto dôvody zjavne jednostranné a v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti (III. ÚS 305/08, IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06).

23. Keďže vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho súdu o takýto prípad nejde, ústavný súd dospel k záveru, že sťažovateľom uplatnené námietky sa javia nedôvodné a nesignalizujú možné porušenie jeho práva na súdnu ochranu. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 114/09) 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 právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

24. Vo vzťahu k námietke porušenia čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd uvádza, že právna vec sťažovateľa sa týka rozhodovania správnych súdov a správnych orgánov v daňovom konaní, v ktorom bol sťažovateľovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty a navyše vyrubená daň. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru EŠLP, ktorá vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové veci, pretože tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory EŠLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory EŠLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Nejde teda ani o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku EŠLP nachádza v daňových veciach len v prípade ukladania daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna EŠLP z 8. 6. 1976, bod 82).

25. Keďže správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej povinnosti sťažovateľa, ale došlo k vyrubeniu (autoritatívnemu určeniu) samotnej daňovej povinnosti, ktorú bol povinný platiť na základe daňových právnych predpisov v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom, ústavný súd považuje čl. 6 ods. 1 dohovoru za neaplikovateľný na vec sťažovateľa.

26. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa ako celok odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ako zjavne neopodstatnenú.

27. S prihliadnutím na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku rozhodovanie o návrhu sťažovateľa na zrušenie napadnutého rozhodnutia a vrátenie veci na ďalšie konanie stratilo opodstatnenie, preto sa ním ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 27. januára 2022

Peter Straka
predseda senátu