



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 442/2013-14

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 11. júla 2013 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti G., spol. s r. o., G., zastúpenej advokátom JUDr. I. B., S., vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 5/2012 z 23. októbra 2012 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti G., spol. s r. o., odmieta ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 14. januára 2013 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti G., spol. s r. o., G. (ďalej len „sťažovateľka“), právne zastúpenej advokátom JUDr. I. B., S., ktorou namieta porušenie

svojho základného práva na súdnu 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“) sp. zn. 2 Sžf 5/2012 z 23. októbra 2012 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

Zo sťažnosti a z k nej priloženej dokumentácie vyplýva, že sťažovateľka sa žalobou doručenu Krajskému súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“) 17. marca 2011 domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky [ďalej len „daňové riaditeľstvo“ alebo „správca dane“ (právneho predchodcu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, pozn.)] č. I/225/12571/2011/990813-r z 31. januára 2011, ktorý potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu vo Svidníku (ďalej len „daňový úrad“ alebo „správca dane“; spolu len „správcovia dane“) č. 737/230/23422/10/Mih z 9. septembra 2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) sťažovateľke vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2005 v sume 117 307,30 € *„s odôvodnením, že platiteľ dane uskutočnil v tomto zdaňovacom období zdaniteľný obchod, dodal službu pre odberateľa základná škola..., z ktorej nepriznal a neodviedol daň z pridanej hodnoty. Za deň dodania služby určil deň 16. 9. 2005, ktorý platiteľ uviedol na faktúre č. 111092005 zo dňa 16. 9. 2005 za vykonané stavebné práce pri rekonštrukcii striech na stavbe...“* [citované z rozsudku krajského súdu sp. zn. 1 S 40/2011 z 25. októbra 2011 (ďalej len „rozsudok krajského súdu z 25. októbra 2011“)].

Krajský súd rozsudkom z 25. októbra 2011 žalobu sťažovateľky zamietol ako nedôvodnú a najvyšší súd na základe odvolania sťažovateľky napadnutým rozsudkom rozsudok krajského súdu z 25. októbra 2011 potvrdil.

Už označeným rozhodnutiam správcov dane predchádzalo rozhodnutie daňového riaditeľstva č. 1/225/8558-59359/2008/991048-r z 9. júla 2008, ktorým bolo potvrdené

rozhodnutie daňového úradu č. 737/230/4892/08/Mih z 10. marca 2008 o vyrubení dane z pridanej hodnoty na základe dodatočného platobného výmeru za zdaňovacie obdobie september 2005. Krajský súd rozsudkom č. k. 2 S 35/08-47 z 12. februára 2008 zrušil rozhodnutie daňového riaditeľstva č. 1/225/8558-59359/2008/991048-r z 9. júla 2008 podľa § 250j ods. 2 písm. c) a d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) a vec mu vrátil na ďalšie konanie, výsledkom ktorého boli rozhodnutia správcov dane, ktorých zákonnosť napadla sťažovateľka žalobou zo 17. marca 2011.

V odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 25. októbra 2011 sa sťažovateľka usilovala *«upriamiť pozornosť najvyššieho súdu na absenciu tých náležitostí odôvodnenia rozsudku súdu prvého stupňa, ktoré „je potrebné z hľadiska práva na súdnu a inú právnu ochranu, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy SR (ktorého dôležitým aspektom je právo na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3) a podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd vykladať a uplatňovať s ohľadom na príslušnú judikatúru ESLP...“»*.

Sťažovateľka v sťažnosti v tejto súvislosti predovšetkým uvádza:

«S našim odvolaním sa najvyšší súd vysporiadal tak, že od str. 3 rozsudku poukázal na obsah súdneho spisu, pričom sa sústredil na stanoviská správnych orgánov a absolútne žiadnu pozornosť nevenoval našej právnej argumentácii. Najvyšší súd, presne tak ako aj prvostupňový súd, nezaujal žiadne stanovisko k našej právnej argumentácii judikatúrou Súdneho dvora ES týkajúceho sa výkladu pojmu „dodanie tovaru“ v súvislosti s príslušnými ustanoveniami Šiestej smernice Rady 77/388/EHS v znení jej zmien a dodatkov a tiež Smernice 2006/112/ES v súvislosti s aplikáciou ustanovenia § 8 ods. 1 písm. b) zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov na náš konkrétny prípad. Najvyšší súd sa nevyjadril ani k okolnostiam vystavenia faktúry č. 111092005, na ktoré sme tak v žalobe ako aj v odvolaní poukázali v súvislosti s aplikáciou § 266 ods. 1 Obchodného zákonníka. V odôvodnení touto sťažnosťou napadnutého rozhodnutia ďalej najvyšší súd konštatuje, že „v konaní právneho predchodcu žalované správneho orgánu nezistil porušenie zákona ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP). Nepochybil krajský súd, keď žalobu

zamietol. V odôvodnení sa krajský súd vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu. “ S týmto stanoviskom najvyššieho súdu v žiadnom prípade nemožno súhlasiť. Ved’ ak by sa bol krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe, nepoukazovali by sme v odvolaní proti rozsudku krajského súdu na tú skutočnosť, že žalovaný (Finančné riaditeľstvo SR) porušil ustanovenie § 48 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, pričom krajský súd túto našu námietku nijakým spôsobom vo svojom rozhodnutí ani nespomenul. Krajský súd strohým vyjadrením, že „námietku žalobcu, že mu bolo odňaté právo účastníka konania v rámci vyrubovacieho konania súd považuje za nedôvodnú, pretože zákon č. 511/1992 Zb. takýto postup neupravuje“ odignoroval našu právnu argumentáciu nálezom Ústavného súdu SR č. I. ÚS 238/06 zo dňa 16. 12. 2008 a k aplikácii stanovisk ústavného súdu na tento náš konkrétny prípad sa nevyjadril. Taktiež sa k tejto skutočnosti nevyjadril ani najvyšší súd, ktorý navyiac tvrdí, že „s väčšinou týchto (žalobných) dôvodov sa vysporiadal už krajský súd a Najvyšší súd Slovenskej republiky na ne odkazuje (§ 291 ods. 2 OSP).“ Pritom v odvolaní sme jasne a zrozumiteľne poukázali na nedostatky odôvodnenia rozsudku krajského súdu s príslušnou právnou argumentáciou nášho stanoviska. Z rozhodnutia sťažnosťou napadnutého rozsudku nám nie je vôbec známe, s akými metódami právneho výkladu odvolací súd pracoval, keď sa odmietol zaoberať právnou argumentáciou, ktorú sme použili na podporu našich námietok uvedených v odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového súdu. Takýto postup najvyššieho súdu považujeme za svojvoľný, arbitrárny, ktorý je v rozpore s ustanovením § 157 ods. 2 OSP.»

Na základe uvedených skutočností sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie nálezom takto rozhodol:

„Základné právo spoločnosti G., spol. s r. o. na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. októbra 2012 v konaní vedenom pod sp. zn. 2 Sžf/5/2012 porušené bolo.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. októbra 2012 v konaní vedenom pod sp. zn. 2 Sžf/5/2012 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie. “

II.

Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Podľa čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa. Pri predbežnom prerokovaní návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto zákonného ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Z § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde vyplýva, že úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní sťažnosti je tiež posúdiť, či táto nie je zjavne neopodstatnená. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavne neopodstatnenú sťažnosť ide vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou,

porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07).

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať správnosť skutkových a následne na nich založených právnych záverov všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu (obdobne napr. III. ÚS 78/07, IV. ÚS 27/2010). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov (II. ÚS 193/2010).

Do právomoci ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ústavy však patrí kontrola zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Skutkové a právne závery súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvozené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, III. ÚS 271/05, III. ÚS 153/07). 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).

II.1 K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Sťažovateľka tvrdí, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny a neodôvodnený, keďže sa v ňom nevysporiadal so všetkými jej podstatnými námietkami, a to konkrétne s námietkami, ktoré sa týkajú

1. právnej argumentácie vzťahujúcej sa na výklad pojmu dodanie tovaru v nadväznosti na návrh generálneho advokáta Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci C 111/2005 (ďalej len „prvá námietka“), v ktorom sa uvádza, že „pojem poskytovanie služieb pokrýva všetky plnenia, ktoré nie sú v zmysle článku 5 šiestej smernice dodaním tovarov. Je teda možné vyvodit' záver, že pokiaľ môže byť zmiešané plnenie kvalifikované oboma spôsobmi, pretože existujú skutočnosti v prospech jedného aj druhého, musí byť zvolená dodávka tovarov“,

2. okolností vystavenia faktúry zo 16. septembra 2005, na podklade ktorej došlo k vyrubeniu dodatočného platobného výmeru, keďže podľa sťažovateľky išlo o „zálohovú“ faktúru, ktorá bola vystavená výlučne na požiadanie zriaďovateľa objednávateľa ako podklad na zabezpečenie finančných prostriedkov na úhradu vykonaných stavebných prác (ďalej len „druhá námietka“), a

3. väd konania pred správnyimi orgánmi (správcom dane, pozn.), ktoré mohli podľa sťažovateľky mať vplyv na zákonnosť rozhodnutí nimi vydaných (ďalej len „tretia námietka“).

Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že ním bol v súlade s § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdený rozsudok krajského súdu z 25. októbra 2011, s odôvodnením ktorého sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožnil. V nadväznosti na námietky sťažovateľky smerujúce proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd poukázal na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane, pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08,

IV. ÚS 372/08). Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (tak prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09).

Vzhľadom na uvedené ústavný súd poukazuje na tú časť rozsudku krajského súdu z 25. októbra 2011, v ktorej sa zaoberal otázkou klasifikácie zdaniteľného plnenia (poskytnutie stavebných prác pri rekonštrukcii striech na stavbe, pozn.) ako služby. Krajský súd v rozsudku z 25. októbra 2011 k tomu predovšetkým uviedol:

«Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v § 2 ods. 1 upravuje, že predmetom dane je a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou b/ poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou... Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak, na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska, b/ dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy. Podľa § 9 ods. 1 – dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane a/ prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu, b/ poskytnutia práva užívať hmotný majetok, c/ prijatia záväzkov zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav, d/ služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

Zákon č. 222/2004 Z. z. daňovú povinnosť pri dodaní tovaru a služby v § 19 ods. 1 upravuje tak, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Podľa ods. 2 – daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. Ak je služba dodaná zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo

z tretieho štátu a osobou povinnou platiť daň v tuzemsku je príjemca služby podľa § 69 ods. 2 až 4, daňová povinnosť vzniká dňom vyhotovenia faktúry; ak faktúra nie je vyhotovená do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná, daňová povinnosť vzniká posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná. Z vykonaného dokazovania je nesporné, že žalobca na Základnej škole... vykonal stavebné práce rekonštrukcii stavieb na „stavbe ZŠ...“. Tieto činnosti však v žiadnom prípade nemožno definovať ako stavbu v zmysle definície podľa Občianskeho zákonníka a zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku, lebo boli ohlásené stavebné a udržiavacie práce, ktoré spočívali v oprave strešnej krytiny, výmene okien, podlahových krytín, vykonanie nových vonkajších omietok a nových deliacich priečok v rozsahu pôvodnej stavby. Zákon č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov v § 54 upravuje, že stavby, ich zmeny a udržiavacie práce na nich sa môžu uskutočniť iba podľa stavebného povolenia alebo na základe ohlásenia stavebného úradu. Ustanovenie § 55 ods. 2 písm. b/ zákona č. 50/1976 Zb. stavebné úpravy definuje tak, že nimi sa podstatne nemení vzhľad stavby, nezasahuje sa do nosných konštrukcií stavby, nemení sa spôsob užívania stavby a neohrozujú sa záujmy spoločnosti.

Ak žalobca používa pojem „ekonomické vlastníctvo stavby“, s týmto názorom sa súd nestotožňuje a to aj v prípade, že pri stavebných prácach bol použitý materiál žalobcu. Zákon o dani z pridanej hodnoty totižto v ustanovení § 22 ods. 1 upravuje, že základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý je priamo spojený s cenou tovaru alebo služby a podľa ods. 2 do základu dane podľa ods. 1 sa zahŕňajú aj a/ iné dane, clá a poplatky, vzťahujúce sa na tovar alebo službu, b/ súvisiace náklady (výdavky) ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenie požadované dodávateľom od kupujúceho alebo zákazníka. Z vykonaného dokazovania aj podľa názoru súdu je nesporné, že v predmetnej veci nedošlo k dodaniu tovaru, resp. stavby a je nesporné, že boli vykonávané stavebné práce na rekonštrukcii strechy základnej školy, čo žalobca potvrdil na faktúre, kde uviedol, že išlo o stavebné práce pri rekonštrukcii striech, a teda ide o dodanie služby. Zákon č. 222/2004

Z. z. o dani z pridanej hodnoty jednoznačne v § 9 ods. 1 upravuje, že výkon stavebných prác nie je možné považovať za nič iné, ako za dodanie služby a materiál, ktorý bol pri týchto prácach spotrebovaný, je súčasťou základu dane dodanej služby, lebo skutočnosť vyplýva z ustanovenia § 22 ods. 2 písm. b/ Zákona o dani z pridanej hodnoty.

Ak žalobca tvrdí, že išlo o dodanie stavby, ku ktorej prevzatiu nedošlo, takéto tvrdenie nezodpovedá vykonanému dokazovaniu, je účelové, čo vyplýva aj z výpovede konateľa žalobcu na pojednávaní a je zřejmé, že tvrdenie žalobcu o tom, že nedošlo k vzniku daňovej povinnosti je iba tá skutočnosť, že nedošlo k vyplateniu finančných prostriedkov za dodanie služby.»

Vychádzajúc z citovaného, ústavný súd zastáva názor, že krajský súd sa vo svojom rozsudku z 25. októbra 2011 ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadal s otázkou klasifikácie zdaniteľného plnenia, ktoré predstavuje poskytnutie služieb, a nie dodanie tovaru. Za okolností, keď sa najvyšší súd s touto právnou argumentáciou krajského súdu stotožnil a na jej základe potvrdil jeho rozsudok z 25. októbra 2011, nemožno mať k jeho záveru ústavne relevantné výhrady. Vo vzťahu k argumentácii sťažovateľky odvolávajúcej sa na právne názory vyjadrené v návrhu generálneho advokáta Súdneho dvora vo veci C-111/05 zo 14. septembra 2006 ústavný súd zdôrazňuje, že návrhy generálneho advokáta nemajú v rámci rozhodovacej činnosti Súdneho dvora záväzný charakter. Navyše, v predmetnej veci si ani samotný Súdny dvor neosvojil právny názor vyslovený generálnym advokátom, ktorý sa týkal paušálnej klasifikácie zmiešaného plnenia v prospech dodávky tovaru, a skúmal „dôležitosť poskytnutia služieb vo vzťahu k dodávke tovaru“ (pozri bod 38 rozsudku Súdneho dvora vo veci C-111/05 z 29. marca 2007).

Na základe uvedeného ústavný súd dospel k záveru, že prvá námietka sťažovateľky týkajúca sa nesprávneho výkladu pojmu dodanie tovaru, nie je dôvodná a nesignalizuje, že by napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu mohlo dôjsť k namietanému porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Vo vzťahu k druhej námietke sťažovateľky, v zmysle ktorej sa najvyšší súd nevysporiadal s okolnosťami vystavenia faktúry zo 16. septembra 2005, na podklade ktorej

došlo k vyrubeniu dodatočného platobného výmeru, keďže podľa nej išlo o „zálohovú“ faktúru, ktorá bola vystavená výlučne na požiadanie zriaďovateľa objednávateľa, ústavný súd poukazuje na tú časť odôvodnenia rozsudku krajského súdu z 25. októbra 2011, v ktorej sa uvádza: *„Vyhotovil(a) (sťažovateľka, pozn.) faktúru za dodanie stavebných prác so všetkými náležitosťami tak, ako upravuje ustanovenie § 71 ods. 2 písm. a/ až i/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov. Ak túto faktúru nezaevidoval(a) vo svojom účtovníctve, nemá to vplyv na posúdenie predmetu dane a vznik daňovej povinnosti dňom dodania služby.“* Najvyšší súd sa s citovaným právnym záverom krajského súdu v napadnutom rozsudku stotožnil.

Z citovaného teda vyplýva, že tak prvostupňový, ako aj odvolací súd sa nestotožnili s tvrdením sťažovateľky, že ňou vystavená faktúra za dodanie stavebných prác je zálohovou faktúrou, keďže táto podľa ich názoru spĺňala všetky náležitosti faktúry vyplývajúce z príslušného právneho predpisu. V súvislosti s touto námietkou je potrebné navyše zdôrazniť, že samotná daňová povinnosť daňového subjektu nevzniká vyhotovením faktúry, ale dodaním tovaru alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov), pričom zo samotnej faktúry vystavenej sťažovateľkou (čo sťažovateľka nepopiera, pozn.) vyplýva skutočnosť, že k dodaniu služby došlo dňom vystavenia faktúry, teda 16. septembra 2005 (pozri časť I tohto uznesenia). Z uvedených dôvodov považuje ústavný súd aj túto námietku sťažovateľky za nedôvodnú.

Sťažovateľka v rámci tretej námietky argumentuje nálezom ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008, konkrétne tou jeho časťou, v ktorej sa uvádza: „... až po doručení protokolu podľa § 15 ods. 12 cit. zák. sa umožňuje účastníkovi konania rozhodnúť sa, či v daňovom konaní využije všetky prípustné prostriedky alebo nie. V žiadnom prípade však nemožno zameniť právo využiť prostriedky obrany v začatom daňovom konaní za jednoduché využitie inštitútu vyjadrenia sa kontrolovaného daňového subjektu k protokolu v lehote 8 dní postupom podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb.“, pričom v tejto súvislosti tvrdí, že „napriek tomu, že sme nesúhlasili s výsledkami zistení správcu dane uvedenými v protokole, bez ďalšieho konania, výlučne na základe protokolu o opakovanej daňovej kontrole, daňový úrad vydal dodatočný platobný výmer. Vzhľadom

na právne závery Ústavného súdu SR uvedené v citovanom náleze nemožno mať pochybnosti o tom, že v našom prípade po ukončení daňovej kontroly nebolo uskutočnené vyrubovacie konanie (prípadne v jeho rámci vytykáacie konanie), v ktorom by sme mohli uplatniť svoje procesné práva.“

Ústavný súd z vlastnej rozhodovacej činnosti zistil, že v konaní vedenom pod sp. zn. I. ÚS 238/06 bola argumentácia obchodnej spoločnosti B., s. r. o. (sťažovateľky v tomto konaní, pozn.), ktorou odôvodňovala porušenie (okrem iných) svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, založená na tvrdení, že najvyšší súd sa nedostatočne vysporiadal so skutočnosťou, že dôkazy, z ktorých sa pri rozhodovaní správnych orgánov o dorubení dane (správcov daní, pozn.) vychádzalo, boli vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (správny orgán vykonal dokazovanie v neprítomnosti sťažovateľky, pozn.). Ústavný súd v náleze sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008 predovšetkým vyslovil, že najvyšší súd „nijakým spôsobom nereagoval na námietku sťažovateľky, že v danom prípade vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čím jej mala byť znemožnená možnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane“.

V okolnostiach posudzovanej veci však sťažovateľka svoje tvrdenie o tom, že „neprebehlo prvostupňové daňové konanie“, resp. že nebola účastníčkou tzv. vyrubovacieho konania podľa zákona o správe daní a poplatkov, neviaže na nemožnosť preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane zo strany správnych orgánov (sťažovateľka skutočnosti, ktoré by sa vzťahovali na skutkový stav veci, neuvádzala ani v žalobe zo 17. marca 2011, ani v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 25. októbra 2011, pozn.). Zo samotnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka v tomto prípade argumentuje nesprávnym právnym posúdením veci (pozri už jej argumentáciu k prvej a druhej námietke, pozn.), a preto je podľa názoru ústavného súdu paušálny odkaz sťažovateľky na právne názory vyjadrené v náleze sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008 v okolnostiach posudzovanej veci nenáležitý.

Ústavný súd navyše poukazuje na tú časť rozsudku krajského súdu z 25. októbra 2011, v ktorej tento výslovne uviedol, že k porušeniu konkrétnych procesných práv sťažovateľky podľa zákona o správe daní a poplatkov nedošlo, keďže *„Žalobcovi nič a nikto nebránil v tom, aby sa vo vyjadrení k protokolom podrobne vyjadril a navrhol dôkazy, čo neurobil. Vyhotovil faktúru za dodanie stavebných prác so všetkými náležitosťami tak, ako upravuje ustanovenie § 71 ods. 2 písm. a/ až i/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov. Ak túto faktúru nezaevidoval v svojom účtovníctve, nemá vplyv na posúdenie predmetu dane a vzniku daňovej povinnosti dňom dodania služby.“*

Vzhľadom na všetky dosiaľ uvedené skutočnosti ústavný súd zastáva názor, že odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vychádzajúce zo zistení správnych orgánov (správcov daní, pozn.) týkajúcich sa dodatočného platobného výmeru za dodávku služby je z ústavného hľadiska akceptovateľné a udržateľné.

Ústavný súd k tomuto záveru dospel aj na základe svojej ustálenej judikatúry, podľa ktorej odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvého aj druhého stupňa), ktoré stručne a jasne objasní skutkový stav a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na súdnu ochranu, resp. spravodlivý súdny proces (m. m. III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05). Odôvodnenie súdneho rozhodnutia v opravnom konaní pritom nemusí odpovedať na každú námietku alebo argument, ktoré boli uplatnené v opravnom prostriedku, ale iba na tie, ktoré majú rozhodujúci význam na rozhodnutie o odvolaní, zostali sporné alebo sú nevyhnutné na doplnenie dôvodov prvostupňového rozhodnutia, ktoré sa preskúmava v odvolacom konaní (napr. IV. ÚS 358/08).

V nadväznosti na uvedené právne názory ústavný súd zdôrazňuje, že tieto sa vzťahujú aj na rozhodnutia všeobecného súdu vydané v rámci piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku, t. j. v správnom súdnictve (tak v rámci konania o žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, ako aj v odvolacom konaní), ktoré tiež nemusia obsahovať zaujatie stanoviska ku všetkým námietkam, ktoré uplatnil

žalobca v rámci žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Na tomto základe ústavný súd konštatuje, že v posudzovanej veci sa najvyšší súd v zásade vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami sťažovateľky, pričom skutočnosť, že sa výslovne nevysporiadal s námietkou týkajúcou sa právnych záverov ústavného súdu vyslovených v jeho náleze sp. zn. I. ÚS 238/06, nepredstavuje vzhľadom na už uvedené dostatočný dôvod na to, aby ústavný súd po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie len na tomto základe mohol vysloviť, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo k porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Ústavný súd pri rozhodovaní o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nenahrádza postupy a rozhodnutia všeobecných súdov, pretože nie je opravnou inštanciou vo vzťahu k všeobecným súdom. Kritériom na rozhodovanie ústavného súdu musí byť najmä to, či prípadné pochybenia všeobecného súdu v posudzovanom prípade dosahujú takú intenzitu, ktorá už naznačuje, že nimi mohlo dôjsť k neprípustnému zásahu do ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou garantovaných základných práv alebo slobôd, t. j. musí ísť o zistenie, že v okolnostiach daného prípadu došlo k takému zásahu do právom chránenej sféry sťažovateľa, ktorý predstavuje neprípustné obmedzenie, resp. odopretie základných práv alebo slobôd (m. m. II. ÚS 193/06, II. ÚS 210/06, IV. ÚS 238/07).

O takýto zásah však podľa názoru ústavného súdu v danej veci nešlo. Citované časti odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu v spojení s odôvodnením rozsudku krajského súdu z 25. októbra 2011 naopak potvrdzujú, že tento obsahuje ústavne konformné odôvodnenie svojich záverov. Za daných okolností sťažovateľkou v sťažnosti uplatnené námietky nie sú podľa názoru ústavného súdu spôsobilé spochybníť ústavnú akceptovateľnosť právnych záverov najvyššieho súdu vyjadrených v napadnutom rozsudku.

Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd pri predbežnom prerokovaní tú časť sťažnosti sťažovateľky, ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy

napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

II.2 K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom, zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

Vo vzťahu k namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd zastáva názor, že označený článok dohovoru nie je aplikovateľný na posudzovanú právnu vec sťažovateľky. Článok 6 ods. 1 dohovoru totiž garantuje spravodlivé súdne konanie pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva konštatoval, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do poľa pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Ako príklad uviedol záležitosti súvisiace s prevodom pozemkov, prevádzkovaním súkromných kliník a iné. Ako však ďalej Európsky súd pre ľudské práva vo svojej judikatúre uvádza, daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci a verejný charakter vzťahu medzi daňovým subjektom a správcom dane prevláda. Na tomto základe ESLP napokon dospel k záveru, že daňové spory sa vymykajú z oblasti občianskych práv a záväzkov, a teda nespádajú do pôsobnosti čl. 6 dohovoru, a to napriek finančným dôsledkom na situáciu daňových subjektov (Ferrazzini proti Taliansku, rozsudok z 12. júla 2001).

V nadväznosti na uvedené ústavný súd uvádza, že daňové právo je jedným zo základných odvetví verejného práva, pričom dane sú prejavom autonómnej právomoci štátu, jeho oprávnenia požadovať od povinných subjektov ich platenie s cieľom získať zdroje na svoju existenciu a plnenie svojich úloh a funkcií. Aj preto rozhodovanie o daňových právach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Daňové otázky v niektorých prípadoch možno, vychádzajúc zo znenia dohovoru, podradiť pod pojem trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť dohovoru, to však len vtedy, ak ide o ukládanie daňových sankcií (napríklad pokút alebo v minulosti zvýšenia dane). Keďže všeobecné súdy na základe žaloby sťažovateľky preskúmavali zákonnosť rozhodnutia daňového riaditeľstva, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie daňového úradu o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (dodatočný platobný výmer, pozn.) v sume 117 307,30 € za zdaňovacie obdobie september 2005 (nie daňová sankcia), ústavný súd dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je v tomto prípade aplikovateľný (porovnaj napr. I. ÚS 241/07).

Vzhľadom na uvedené ústavný súd pri predbežnom prerokovaní odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj tú časť sťažnosti, ktorou sťažovateľka namietala porušenie svojho práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

Keďže sťažnosť bola odmietnutá ako celok, bolo bez právneho dôvodu zaoberať sa ďalšími návrhmi uplatnenými v sťažnosti.

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

V Košiciach 11. júla 2013