



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 605/2024-25

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **STEELAG Bánovce s.r.o.** Partizánska 73, Bánovce nad Bebravou, zastúpeného Advokátska kancelária Paul Q, s. r. o., Karadžičova 2, Bratislava, proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/79/2021-130 z 8. decembra 2021 a proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/32/2022 z 25. 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 sťažovateľa a skutkový stav veci**

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 14. augusta 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom krajského súdu č. k. 13S/79/2021-130 z 8. decembra 2021 a rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sfk/32/2022 z 25. apríla 2024. Sťažovateľ žiada, aby ústavný súd obe napadnuté rozhodnutia zrušil a vec vrátil Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie. Zároveň žiada o náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh v podstatnom vyplýva, že Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľa od marca 2015 do januára 2018 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2013 až december 2013. Daňová kontrola bola prerušená od novembra 2015 do mája 2016 a od júla 2016 do decembra 2017. Správca dane rozhodnutím z marca 2019 vyrubil sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie marec 2013 rozdiel na DPH 63 945,72 eur. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky na odvolanie sťažovateľa v septembri 2019 toto rozhodnutie zrušilo, rozhodnutím z novembra 2020 správca dane sťažovateľovi vyrubil rovnaký rozdiel na DPH za dané zdaňovacie obdobie. Na odvolanie

sťažovateľa bolo toto rozhodnutie rozhodnutím finančného riaditeľstva z mája 2021 potvrdené. Daňové orgány neuznali sťažovateľovi splnenie podmienok oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre odberateľov so sídlom v Maďarsku a podľa § 45 zákona o DPH pri trojstrannom obchode pre druhého odberateľa v Maďarsku, pretože sťažovateľ ako platiteľ nepreukázal, že právo nakladať s tovarom bolo prevedené na deklarovaných odberateľov, ktorí boli do obchodného reťazca vložení s cieľom podvodne zneužiť systém neutrality DPH, o čom sťažovateľ mal alebo mohol vedieť, ak by dodržal primeranú obozretnosť a opatrnosť v obchodnom styku. Sporné transakcie boli daňovými orgánmi posúdené ako dodanie tovaru v tuzemsku, keďže reálna existencia tovaru nebola spochybnená a sťažovateľ si v súvislosti s výrobou tovaru (betonárskej ocele) uplatňoval odpočítanie DPH v tuzemsku.

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom zamietol správnu žalobu sťažovateľa. Konštatoval, že sťažovateľovi nemohol byť priznaný nárok na oslobodenie od DPH za dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona o DPH pre sporné plnenia spojené s podvodným konaním a daňovým únikom. V súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu pritom poznamenal, že deklarované obchody sú poznačené viacerými rozpormi. Viaceré objednávky realizoval nie deklarovaný odberateľ, ale tretie osoby a ako príjemcovia boli na dokladoch okrem deklarovaných odberateľov uvedené aj tretie subjekty. Vykládky tovaru sa uskutočnili na rôznych dodacích adresách, a to bez toho, aby bolo uvedené, o aké dodacie miesta vo vzťahu k deklarovanému odberateľovi ide a aká osoba v mene odberateľa tovar prevzala. To sa týka aj deklarovaného trojstranného obchodu. Deklarovaní odberatelia boli problematické, ekonomicky nečinné a nekontaktné subjekty s virtuálnymi sídlami na rovnakých adresách, boli personálne prepojené a nepodnikali v hutníckom priemysle a stavebníctve. Závery daňových orgánov, že deklarovaní odberatelia boli účelovo vložení do obchodného reťazca s cieľom podvodne zneužiť systém neutrality DPH, preto krajský súd považoval za opodstatnené. Nepochyboval o spojitosti sporných plnení s podvodným konaním a daňovým únikom a ani o tom, že sťažovateľ pri dodržaní podnikateľskej obozretnosti mohol a mal zistiť, že sa účastní daňového podvodu. Podľa krajského súdu bol na vec sťažovateľa správne použitý § 43, resp. § 45 zákona o DPH, pričom nebola splnená podmienka dodania zdanieľného plnenia sťažovateľom odberateľovi deklarovanému na vystavenej faktúre. Sťažovateľ tak nesplnil podmienky na oslobodenie od DPH.

4. K námietke nedostatočného odôvodnenia krajský súd potvrdil, že z rozhodnutí žalovaného je zrejmé, že oslobodenie od DPH nebolo priznané preto, lebo sťažovateľom deklarovaní odberatelia neprevzali tovar uvedený na sporných faktúrach. Za nepravdivé považoval tvrdenie, podľa ktorého by v rozhodnom období roku 2013 neexistovali relevantné pochybnosti o riadnom fungovaní maďarských odberateľov a že tieto skutočnosti vyšli najavo až v roku 2016. Krajský súd potvrdil, že znaky neštandardného obchodovania sa prejavovali už od jeho počiatku. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a nebolo zistené, že by dochádzalo k zaujatému alebo šikanóznemu dokazovaniu. Ani dôkazy, ktoré sťažovateľ navrhoval vykonať, by podľa krajského súdu nevyvrátili a neobjasnili spornú skutočnosť, kto dodaný tovar prevzal. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa neúmernej dĺžky daňovej kontroly krajský súd po zohľadnení prerušenia rozhodol, že daňová kontrola trvala 353 dní, a teda bola ukončená v zákonom stanovenej lehote jedného roka.

5. Najvyšší správný súd napadnutým rozsudkom zamietol sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Sťažovateľ napadol nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť rozsudku krajského súdu, pričom zdôraznil nesprávnu analýzu skutkového stavu, keďže konkrétne pochybnosti vo vzťahu k maďarským odberateľom vyšli najavo až v roku 2016. Tvrdil, že splnil všetky podmienky na uplatnenie oslobodenia od DPH a že daňová kontrola bezdôvodne presiahla zákonom stanovenú lehotu z dôvodu jej neprimeraného prerušenia, pričom toto prerušenie nebolo riadne odôvodnené. Sťažovateľ takisto namietal nesprávne posúdenie zákonnosti celkovej dĺžky daňovej kontroly.

6. Najvyšší správný súd skonštatoval, že správca dane aj žalovaný založili svoje rozhodnutia so záverom o nepriznaní práva na oslobodenie od DPH na účasti sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Tomu zodpovedá situácia, keď správca dane identifikoval daňový únik na strane konečných odberateľov v Maďarsku pri intrakomunitárnom dodaní tovaru v inom členskom štáte aj deklarovaného druhého maďarského odberateľa v prípade trojobjechodu. K jednotlivým kasačným námietkam (sťažnostným bodom) odkázal najvyšší správný súd na rozsudok sp. zn. 1Sfk/45/2022 z 29. februára 2024 týkajúci sa tej istej daňovej kontroly u sťažovateľa, avšak iného zdaňovacieho obdobia. Obe veci sú založené na skutkovo totožných okolnostiach posudzovaných obchodných prípadov a najvyšší správný súd si tieto závery osvojil.

7. V spomínanom rozsudku najvyšší správný súd odmietol tvrdenie o nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu, za správny považoval jeho postup, ktorý podrobne neanalyzoval každú obchodnú transakciu, ale vec preskúmal komplexne a zameral sa na celkový obchodný model. Najvyšší správný súd vzhľadom na rozsah zistených skutočností zvolil v danej veci obdobný prístup. Vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly najvyšší správný súd potvrdil vecnú a časovú súvislosť medzinárodnej výmeny informácií (MVI) s preverovaným podvodom na DPH. Pritom zdôraznil cezhraničný rozmer v podobe dodávania tovaru sťažovateľom z tuzemska do iného členského štátu, viaceré spoločnosti zúčastnené v tomto obchodnom reťazci a potrebu riadneho zistenia skutkového stavu. S odkazom na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) Hydina SK (C-186/20) uviedol, že prekročenie niektorej z lehôt ustanovených článkom 10 nariadenia 904/2010 nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok. Daňová kontrola bola ukončená v zákonnej ročnej lehote, pričom bola dôvodne a zákonne prerušená.

8. Najvyšší správný súd sa stotožnil so záverom o neuznaní oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pretože zdaniteľné plnenia sú poznačené podvodom na DPH a na odberateľov neprešlo právo nakladať s tovarom. Pritom vychádzal z relevantnej judikatúry Súdneho dvora (Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19, body 53 – 58 a Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11, body 54 – 59). Od daňového subjektu je možné očakávať, aby prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (Teleos, C-409/04). Najvyšší správný súd uzavrel, že závery správneho súdu a daňových orgánov nie sú v rozpore s uvedenou judikatúrou. Podvod na DPH v danom prípade daňové orgány preukázali zákonne získanými dôkazmi a zistenými skutočnosťami a vedomosť sťažovateľa o účasti na podvode preukázali skutočnosťami, ktoré sťažovateľ vedel, vedieť mohol alebo vedieť mal v rozhodnom období. Daňové orgány v preverovaných reťazcoch identifikovali a preukázali narušenie neutrality DPH, pričom podrobne odôvodnili a poukázali na dôkazy, z ktorých narušenie neutrality DPH vyplynulo. Najvyšší správný súd sa stotožnil so záverom krajského súdu, že daňové orgány dostatočne preukázali, že plnenia vykazovali viacero

neštandardných znakov, z ktorých bolo možné zistiť, že deklarovaní odberatelia boli do obchodných reťazcov účelovo vložení s cieľom podvodne zneužiť systém neutrality DPH.

9. Najvyšší správny súd uznal, že deklarovaní odberatelia vykazovali rad pochybných znakov vrátane spôsobu úhrad, ktoré boli vykonávané vkladom v hotovosti na účet sťažovateľa tými istými osobami, avšak v mene viacerých odberateľov, čo bolo sťažovateľovi známe už v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení v roku 2013. Pokiaľ preto ide o naplnenie podmienky vedomosti sťažovateľa o podvode na DPH, najvyšší správny súd sa stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov, že sťažovateľ o podvode na DPH mal alebo mohol vedieť. Sťažovateľ ako skúsený obchodník v danom odvetví neuskutočnil dostatočné opatrenia na to, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Krajský súd dostatočne popísal rozpory vyplývajúce z predložených dokladov, zistený skutkový stav, ako aj neštandardné znaky, ktoré predmetné zdaniteľné plnenia vykazovali, čo zodpovedalo skutkovému stavu zistenému počas daňovej kontroly, ako aj administratívneho spisu. Krajský súd sa v odôvodnení zaoberal nesúlalom predložených dokladov a rozporami, ktorými sú deklarované obchody poznačené.

10. Najvyšší správny súd ďalej odobril odôvodnenie krajského súdu a daňových orgánov o tom, prečo považujú za neštandardné v bežnej obchodnej praxi zistené okolnosti týkajúce sa predovšetkým spôsobu výberu odberateľov, personálnej prepojenosti, nezrovnalostí na súvisiacich dokladoch, priebehu týchto obchodov a tiež spôsobu úhrad za faktúry, čo mohlo v sťažovateľovi vzbudiť pochybnosti. K námietke sťažovateľa, že preveril svojich odberateľov v dostupných registroch a databázach, uviedol, že už len tým mohol nadobudnúť pochybnosti, keďže išlo o spoločnosti bez histórie obchodovania s hutníckym materiálom, častokrát s predmetom podnikania nesúvisiacim s predmetnými dodávkami a virtuálnymi sídlami. Pochybnosti u neho mala vzbudiť aj skutočnosť, že vzhľadom na objem a značnú hodnotu obchodov nemal s odberateľmi uzatvorené písomné zmluvy.

11. Najvyšší správny súd odmietol ako nedôvodnú aj námietku sťažovateľa o tom, že v čase uskutočnenia sporných obchodov nemohol vedieť o tom, že jeho odberatelia neodvedú v štáte dodania tovaru daň a že sa zúčastňuje na podvode. K zisteniu o neodvedení dane odberateľmi v štáte dodania tovaru došlo v roku 2016, čo podľa sťažovateľa nemôže slúžiť na preukázanie jeho vedomosti o existencii daňového podvodu, prípadne na preukázanie toho, že o existencii daňového podvodu vedieť mal a mohol. Najvyšší správny súd však uviedol, že žalovaný a krajský súd odôvodnili skutočnosť, že sťažovateľ mal a mohol vedieť o svojej účasti na podvode, len skutočnosťami, ktoré boli sťažovateľovi známe už v roku 2013. Informácie a dôkazy, ktoré boli získané v roku 2016 a neskôr na základe MVI, sú podstatné vo vzťahu k preukázaniu existencie daňového podvodu a narušenia neutrality DPH. Skutočnosti známe sťažovateľovi už v roku 2013 na druhej strane preukázali, že sťažovateľ o podvode na DPH vedieť mal a mohol, a to už v rozhodnom období. Napriek tomu sťažovateľ neprijal dostatočné opatrenia na to, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

12. Najvyšší správny súd odmietol ako neopodstatnenú aj námietku o rozpore aplikácie § 69 ods. 14 zákona o DPH s judikatúrou Súdneho dvora. Zdôraznil pritom nutnosť dôsledného rozlišovania medzi oslobodením od dane a ručením za daň, čo sú inštitúty, ktoré sa aplikujú v rôznych daňových konaniach. Inštitút ručenia za daň a ustanovenia s tým súvisiace nebolo možné vo veci sťažovateľa

použiť, keďže v tomto prípade išlo o neuznanie oslobodenia od dane vo fáze vyrubovacieho konania, a nie v štádiu platenia dane.

13. Čo sa týka záveru krajského súdu a daňových orgánov, že nebolo prevedené právo nakladať s tovarom na deklarovanych odberateľov, najvyšší správny súd uviedol, že v danom prípade si sťažovateľ uplatňoval právo na oslobodenie od DPH za takých okolností, že dodávaný tovar skutočne opustil územie Slovenska, avšak dokumenty (objednávky, CMR a súvisiace doklady o prevzatí tovaru), ktoré predložil k výkonu daňovej kontroly, obsahovali vecné nesprávnosti. Sťažovateľ preto mal alebo mohol vedieť, že zatajuje totožnosť skutočných odberateľov s cieľom narušiť neutralitu DPH, čím sa zúčastnil na daňovom podvode. Pritom najvyšší správny súd odkázal na judikatúru Súdneho dvora (C-285/09, bod 49), podľa ktorej predloženie falošných faktúr alebo falošných dokumentov, ako aj akákoľvek iná manipulácia s dôkazmi môžu brániť správne vyberaniu dane a následne správne fungovaniu spoločného systému DPH. Právo Európskej únie tak nebráni, aby členské štáty považovali predloženie nepravdivých faktúr za daňový podvod. Ak bol teda daňovému subjektu odopretý nárok na oslobodenie od dane z dôvodu, že bolo preukázané, že daňový subjekt vedel, mal alebo mohol vedieť, že sa svojím konaním zúčastní na plneniach, ktoré sú súčasťou daňového podvodu, tak strata tohto nároku znamená, že predmetné plnenia sa stávajú plne zdaniteľnými. Je to tak preto, lebo plnenie, ktoré je predmetom dane podľa zákona o DPH, je vždy zdaniteľným plnením, pokiaľ nie je oslobodené od dane.

14. Najvyšší správny súd napokon uviedol, že zásada proporcionality nebráni tomu, aby dodávateľ, ktorý sa zúčastňuje na podvode, bol povinný dodatočne zaplatiť DPH z dodávky v rámci Spoločenstva, ktorú vykonal, ak jeho účasť na podvode je určujúcim prvkom, ktorý treba zohľadniť pri skúmaní proporcionality vnútroštátneho opatrenia. Závery krajského súdu neboli podľa najvyššieho správneho súdu spochybnené ani zásadami právnej istoty ani zásadou ochrany legitímnej dôvery, keďže týchto zásad sa nemôže dovoľávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH.

## II.

### Argumentácia sťažovateľa

15. Sťažovateľ namieta, že krajský súd ani najvyšší správny súd svoje rozsudky neodôvodnili dostatočne, čoho dôsledkom je ich nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť. Dôvody, pre ktoré najvyšší správny súd nevyhovел kasačnej sťažnosti, nie sú aj napriek dlhému odôvodneniu rozhodnutia zrejmé, keďže najvyšší správny súd sa jeho podstatným námietkam buď nevenoval, alebo sa venoval len okrajovo, povrchno a vo všeobecnej rovine. Nepresvedčivosť odôvodnenia rozhodnutí oboch súdov, nevysporiadanie sa s podstatnými tvrdeniami sťažovateľa a nezohľadnenie relevantnej judikatúry vidí sťažovateľ vo vzťahu (i) k jeho neprítomnosti pri výsluchu svedka a nevykonaní iných výsluchov, (ii) k dĺžke daňovej kontroly a jej prerušenia a (iii) k zisteniu, či na základe skutočností známych v roku 2013 mohol alebo mal vedieť o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode.

16. Sťažovateľ zdôrazňuje výsluch pána [REDACTED] ktorého považuje za kľúčového svedka a ktorý ako zástupca spoločnosti INNOREG Kft. preveroval pre sťažovateľa prípadných zákazníkov v Maďarsku. Jeho výsluch bol v rámci MVI maďarským správcom dane realizovaný bez toho, aby bol sťažovateľ prítomný a kládol mu otázky. Maďarská daňová správa podľa sťažovateľa viedla

výsluch formálne bez záujmu úplne a presne objasniť spôsob overovania zákazníkov sťažovateľa spoločnosťou INNOREG Kft. Spôsob kladenia otázok bol tendenčný a nesmeroval k riadnemu objasneniu skutkového a právneho stavu. Takýmto postupom boli zabezpečené dôkazy, ktoré správca dane použil na spochybnenie plnenia sťažovateľa voči zdaniteľnej osobe. Správca dane uviedol, že sťažovateľ sa mal možnosť s výpoveďou svedka oboznámiť. Uvedeného svedka však sťažovateľ chcel opätovne vypočuť na Slovensku tak, aby bol na výsluchu prítomný a mal možnosť priamo klásť svedkovi otázky.

17. Daňové orgány sa s tým nevysporiadali, pritom sa zároveň odvolali na skutočnosť, že nemali na výsluch tohto svedka dosah, keďže sa uskutočnil podľa cudzích právnych predpisov. Sťažovateľ namietal postup správcu dane v daňovom konaní, ako aj v jeho správnej žalobe a kasačnej sťažnosti. Skutočnosť, že svedok nebol vypočutý zákonným spôsobom, správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí neuviedol. Súd sa následne námietke sťažovateľa o rozpore s daňovým poriadkom vôbec nevenovali, čím podľa neho došlo k zásahu do práva na spravodlivý proces, keďže nesprávnym spôsobom výsluchu svedka mu bola odňatá možnosť obrany jeho práv. Ak v daňovom konaní bol vykonaný dôkaz, ktorý mohol obsahovať zistenie významné pre rozhodnutie, správca dane ho bol povinný podľa čl. 48 ods. 2 ústavy vykonať tak, aby mal sťažovateľ právo sa zákonne ustanoveným postupom k nemu vyjadriť. Odopretím účasti na výsluchu tohto svedka došlo aj k zásahu do doktríny legitímnych očakávaní, keďže očakával, že sa výsluch uskutoční zákonne a bude môcť svedkovi položiť otázky.

18. Sťažovateľ v rámci daňového konania navrhoval vykonanie aj ďalších dôkazov, k čomu však zo strany správcu dane nedošlo. Konkrétne navrhoval vypočutie vodičov, ktorí zabezpečovali prepravu tovaru, a vypočutie zamestnancov FERROPORT Kft., kde došlo k vyloženiu prepravovaného tovaru sťažovateľa. Najvyšší správny súd sa k nevykonaniu výsluchov nevyjadril a závery krajského súdu nie sú právne udržateľné ani náležité odôvodnené. Sťažovateľ v tejto súvislosti namieta rozporuplnosť záverov správcu dane o skutočnom prevoze tovaru na územie iných členských štátov. V nových rozhodnutiach správca dane pracoval už len s verziou, že tovar bol reálne prevezený na územie iných členských štátov. Správca dane zjednotenie predchádzajúcich rozporuplných tvrdení v nových rozhodnutiach nevysvetlil a jeho argumentácia týkajúca sa dodania tovaru kontrolovaným subjektom do zahraničia je zmätočná. Sťažovateľ namieta, že pokiaľ správca dane v nových napádaných rozhodnutiach už pracuje len s verziou, že tovar sťažovateľa bol reálne dodaný do zahraničia, robí tak len s cieľom obhájiť nenáležité odmietnutie výsluchov ním navrhovaných svedkov. Nedostatočne odôvodneným odmietnutím vykonania výsluchov znemožnil objasnenie skutkového stavu, keďže vodiči prepravných spoločností mohli objektívne vyvrátiť pochybnosti o mieste a priebehu dodania tovaru, na ktorej správca dane stavia svoju argumentáciu v neprospech sťažovateľa. Sťažovateľ argumenty správcu dane o nevypočutí zamestnancov spoločnosti FERROPORT Kft. považuje za nezrozumiteľné. Poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (3Sžf/115/2009), v zmysle ktorého ak správca dane odmietne vykonať niektorý z navrhovaných dôkazov alebo na niektorý dôkaz nemieni prihliadať, musí sa s týmto záverom vysporiadať. Ani jeden zo súdov sa námietkami sťažovateľa prakticky vôbec nezaoberal a svoj postup ani náležité neodôvodnil.

19. Argument správcu dane, že nemá prístup k údajom zahraničnej daňovej správy o zamestnancoch zahraničných spoločností, a preto nebolo v jeho právomoci verifikovať týchto zamestnancov a vypočuť ich ako svedkov, a že tak nedisponuje touto kompetenciou, považuje

sťažovateľ za rozporný s § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku, ako aj s nariadeniami Európskej únie. Správca dane navyše realizoval viacero žiadostí o medzinárodné informácie, pre ktoré sa daňová kontrola prerušovala, avšak vykonanie už uvedeného dôkazu na návrh sťažovateľa bolo pre správcu dane bezdôvodne dlhodobo problematické.

20. K odôvodneniu o dĺžke daňovej kontroly a jej prerušení sťažovateľ s odkazom na § 46 ods. 10 daňového poriadku a čl. 10 a 25 preambuly nariadenia 904/2010 uvádza, že prerušenie daňovej kontroly trvalo viac ako 22 mesiacov. Najvyšší správny súd sa pritom nevysporiadal s jeho argumentáciou o tom, že posúdenie je nutné nielen vo vzťahu k dĺžke kontroly (pri ktorej je zákonná lehota jedného roka), ale aj dĺžke jej prerušenia. Sťažovateľ zdôrazňuje, že dožiadané orgány členského štátu sú v zmysle čl. 10 nariadenia 904/2010 povinné poskytnúť informácie tak rýchlo, ako to je len možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Lehoty v nariadení 904/2010 vrátane lehoty na poskytnutie informácií na základe MVI sa majú chápať ako maximálne lehoty, ktoré sa nemajú prekračovať. Nedodržanie trojmesačnej lehoty nemôže byť na ťarchu sťažovateľovi, ktorý v rámci daňovej kontroly súčinnosť poskytoval. Došlo tým k narušeniu princípu proporcionality, keďže správca dane mal individuálne zhodnotiť nutnosť prerušenia daňovej kontroly, ako aj obsah a povahu informácií, ktoré môžu byť potenciálne získané prostredníctvom MVI. Sťažovateľ v tomto ohľade opakovane odkazuje aj na judikatúru najvyššieho súdu (4Sžfk/62/2018). Sťažovateľ tvrdí, že krajský súd a najvyšší správny súd vyhodnotili neúmernú dĺžku prerušenia daňovej kontroly v jeho neprospech a v rozpore so závermi najvyššieho súdu. Sťažovateľ zdôrazňoval tieto závery vo svojej kasačnej sťažnosti, avšak najvyšší správny súd sa s nimi nevysporiadal právne udržateľným spôsobom a rozsudok najvyššieho súdu nespomína. V tejto súvislosti sťažovateľ poukazuje na právnu istotu, doktrínu legitímneho očakávania voči orgánom verejnej moci a na predvídateľnosť právnej úpravy.

21. Sťažovateľ podstatnú časť svojej argumentácie venuje slovnému spojeniu vedel alebo mal vedieť o daňovom podvode, pričom poukazuje na viaceré aspekty odôvodnenia napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu a krajského súdu a s tým súvisiaci postup a rozhodnutia daňových orgánov. Vo vzťahu k dodávkam tovaru do Maďarska sťažovateľ odmieta odôvodnenie rozsudku najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého sa nikdy neubezpečil, že odberatelia uvedení na objednávkach sú aj skutočnými nadobúdateľmi tovaru, a to aj napriek tomu, že na súvisiacich dokladoch boli o prijímateľoch tovaru nejednoznačné informácie. Sťažovateľ tvrdí, že krajský súd a ani najvyšší správny súd nezohľadnili žiaden z dôkazov, ktorými sťažovateľ počas daňovej kontroly preukázal dodanie tovaru (kópia faktúry, kópia prepravného dokladu, zmluva o dodaní tovaru, dodací list a zálohová faktúra), čím porušili právo na spravodlivý proces. Oba súdy vyhodnocovali obsah spisu výlučne v jeho neprospech a nevysporiadali sa s judikatúrou Súdneho dvora vo vzťahu k zásadám právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, ktorá je v jej prospech (C-492/13 a C-201/08), alebo vo vzťahu k obdobnej situácii, keď okolnosť rozpadávajúcej sa budovy nevylučovala reálnu činnosť dodávateľa, keďže takáto činnosť mohla byť vykonávaná v iných priestoroch (C-277/14, bod 35).

22. Ani jeden zo súdov zistené skutočnosti a dôkazy podľa sťažovateľa nevykladal vo vzájomných súvislostiach, ale skutočnosťami zistenými v roku 2016. Skutočnosti, na základe ktorých najvyšší správny súd odôvodnil vedomosť sťažovateľa o podvodnom konaní jeho odberateľov, mu nemohli byť podozrivé v roku 2013, a preto nemal žiadnu povinnosť podrobiť ich kontrole ani požadovať od nich vysvetlenia. V roku 2013 neexistovali žiadne pochybnosti o spoločnostiach v Maďarsku,

a preto sám nevedel a ani nemohol vedieť o tom, že by nepodnikali v súlade so zákonom. Tieto spoločnosti fungovali vzhľadom na dáta z dostupných registrov a databáz riadne. Ani maďarská daňová správa konanie odberateľov sťažovateľa v roku 2013 nepovažovala za podozrivé. Sťažovateľ preto odmieta záver krajského súdu o nečinnosti, nedôveryhodnosti a nekontaktnosti jeho obchodných partnerov. Sťažovateľ v roku 2013 vykonával obchody s činnými a kontaktnými subjektmi, ktoré si od neho objednali tovar, za ktorý následne riadne zaplatili. Dodávky tovaru týmto spoločnostiam uvádzal vo svojom súhrnom výkaze, čo znamená, že maďarská daňová správa mala mať relevantné informácie k činnosti týchto spoločností, čo daňové orgány nijak nevyhodnotili. Daňové orgány sa podľa sťažovateľa snažili zhojiť svoju dôkaznú núdzu jeho neúmerným zaťažovaním, a preto od neho požadovali nové dôkazy na preukázanie jeho neúčasti na daňovom podvode. Takýto postup považuje sťažovateľ za protizákonný a právne neudržateľný, s čím sa ani jeden zo súdov nevysporiadal. Sťažovateľ uvádza, že disponuje komplexnou dokumentáciou k všetkým dodávkam tovaru, že z jeho strany nedošlo k zanedbaniu zákonných povinností a splnil všetko, čo zákon ukladá pri intrakomunitárnej dodávke tovaru.

23. Najvyšší správny súd sa takisto nezaoberal jeho argumentmi o bežnej praxi dodania tovaru mimo sídla dotknutej spoločnosti. Sťažovateľ v zmysle rozsudku najvyššieho súdu (3Sžf/1/2010) nemal možnosti a ani nebol oprávnený zisťovať vzťah jeho odberateľov k požadovaným miestam vykládky tovaru. Zo skutkového stavu a z konania odberateľov po dodaní tovaru plynie, že tovar dostali deklarovaní odberatelia, keď jeho dodanie nebolo z ich strany reklamované a za dodanie tovaru mu riadne zaplatili. Sťažovateľ sa v čase uskutočnenia obchodov nemal dôvod domnievať, že následným konaním týchto odberateľov bude v členskom štáte spáchaný podvod na DPH. Súdny však svoje rozhodnutia založili len na konštatovaní o názorovej zhode s daňovými orgánmi týkajúcimi sa naplnenia vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na daňovom podvode.

24. Sťažovateľ napokon uvádza, že z § 45 zákona o DPH nie je zrejmé, že by pre uplatnenie oslobodenia v rámci trojstranného obchodu mal preukazovať skutočnosť, že tovar bol dodaný druhému odberateľovi ako odberateľovi, u ktorého preprava v inom členskom štáte skončila. Pre uplatnenie oslobodenia sú rozhodujúce iné skutočnosti uvedené v § 45 ods. 1 až 3 zákona o DPH. Odberatelia v inom členskom štáte, u ktorých sa doprava tovaru skončila, uhradili sťažovateľovi ako prvému odberateľovi celú fakturovanú sumu prevodom na jeho účet alebo vykonaním vkladu v prospech jeho účtu. Maďarský správca dane potvrdil, že druhí odberatelia vystavili faktúry pre iného odberateľa v Maďarsku, a aj slovenský správca dane konštatoval, že došlo k úhrade za tieto plnenia. Z predložených dôkazov vyplýva, že sťažovateľ ako prvý odberateľ splnil všetky podmienky na uplatnenie oslobodenia podľa § 45 zákona o DPH. Tu sťažovateľ odkazuje na judikatúru Súdneho dvora a na cieľ smernice 2006/112/ES, ktorým nie je vyberať daň od subjektu, ktorý sa nevedome stal súčasťou podvodnej transakcie (C-409/04).

### III.

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

25. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru) rozsudkom krajského súdu, ktorý zamietol správnu žalobu sťažovateľa, a rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti, pričom sťažovateľ namieta nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí v dôsledku nedostatočného odôvodnenia

a nevysporiadania sa s námietkami sťažovateľa, ako aj vecnú nesprávnosť právnych záverov v nich uvedených, teda ich arbitrárnosť.

### **III.1. K namietanému porušeniu označených práv rozsudkom krajského súdu:**

26. V súvislosti s časťou ústavnej sťažnosti, ktorou sťažovateľ napadol rozsudok krajského súdu, ústavný súd poukazuje na jeden zo základných princípov konania o ústavných sťažnostiach, ktorým je princíp subsidiarity. Ústavný súd v zmysle uvedeného princípu zakotveného v čl. 127 ods. 1 ústavy poskytuje ochranu základným právam alebo slobodám fyzických osôb a právnických osôb za podmienky, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd. Systém ústavnej ochrany základných práv a slobôd je teda rozdelený medzi všeobecné súdy a ústavný súd, pričom ochranu základným právam a slobodám poskytuje v zmysle ústavy primárne všeobecné súdnictvo a ústavný súd až subsidiárne.

27. Rozsudok krajského súdu bol predmetom súdneho prieskumu zo strany najvyššieho správneho súdu iniciovaného na základe kasačnej sťažnosti sťažovateľa, čo vylučuje právomoc ústavného súdu na prieskum ústavnou sťažnosťou prezentovaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru predmetným napadnutým rozsudkom a zakladá dôvod na odmietnutie tejto časti ústavnej sťažnosti podľa § 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“) pre nedostatok právomocí na jej prerokovanie.

### **III.2. K namietanému porušeniu označených práv rozsudkom najvyššieho správneho súdu:**

28. Ústavný súd vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Posúdenie veci všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojvôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06).

29. Rozhodovacia prax ústavného súdu vychádza z predpokladu, že odôvodnenia rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov vydané v inštančnom postupe súdneho konania nemožno posudzovať izolovane (III. ÚS 543/2022), pretože tieto konania z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania rozhodnutí všeobecných (správnych) súdov, ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (III. ÚS 489/2021). Vzhľadom na uvedené argumentačné línie a obsahovú spätosť (spojitosť) boli napadnuté rozsudky posúdené v ich celistvosti.

30. Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí a postupov, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (napr. III. ÚS 699/2021, III. ÚS 41/2022, III. ÚS 557/2022,

IV. ÚS 127/2012). Závěry správných soudů objektivizované v napadnutých rozsudcích preto nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte so závermi finančnej správy, ktoré im predchádzali.

31. Čo sa týka administratívnych konaní vo veciach DPH, z rozhodovacej praxe Súdneho dvora je možné vyvodiť, že finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a v zásade ani nemusí nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Napokon opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH, a tým neutralitu DPH (bod 44 uznesenia Súdneho dvora vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó z 3. 9. 2021, bod 28 rozsudku Súdneho dvora vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie z 9. 12. 2021).

32. Námietky sťažovateľa v podstatnej miere smerujú k odôvodneniu napadnutého rozsudku, pričom je zdôrazňovaná absencia alebo nedostatočnosť odôvodnenia vo vzťahu (i) k (ne)vykonaniu dôkazov, (ii) k prerušeniu daňovej kontroly a s tým súvisiacej námietke o jej neúnosnej dĺžke a napokon (ii) k jeho vedomosti alebo možnosti vedomosti o podvodnom konaní.

33. K nedostatočnému alebo absentujúcemu odôvodneniu o vykonaní dôkazov sťažovateľ zdôrazňuje vlastnú neprítomnosť na výsluchu svedka, ktorého považuje za kľúčového a ktorému nemal možnosť klásť otázky, ale iba sa s jeho výpoveďou oboznámiť, pričom sťažovateľ chcel uvedeného svedka opätovne vypočuť na Slovensku podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku. Hoci sťažovateľ tvrdí, že rovnakú námietku uplatnil aj v kasačnej sťažnosti, ústavný súd v texte kasačnej sťažnosti, ktorá tvorí prílohu ústavnej sťažnosti, túto námietku nenašiel. Svedok [REDACTED] je spomenutý ako konateľ spoločnosti INNOREG Kft. (s. 6 kasačnej sťažnosti), ale nie v súvislosti s návrhom na jeho opakovaný výsluch. Nerešpektovanie subsidiarity konania o ústavnej sťažnosti preto vedie k záveru o neprípustnosti tejto námietky.

34. Rovnaký záver platí aj vo vzťahu k námietke sťažovateľa o nevykonaní ďalších výsluchov vodičov prepravných spoločností, ktorí mohli vyvrátiť pochybnosti správcu dane týkajúce sa miesta a priebehu dodania tovaru, na ktorej správca dane stavia svoju argumentáciu v neprospech sťažovateľa, ako aj výsluchov zamestnancov spoločnosti FERROPORT Kft., pri ktorých správca dane tvrdil, že nemá prístup k údajom zahraničnej daňovej správy týkajúcim sa zamestnancov zahraničných spoločností a že nedisponuje právomocou verifikovať zamestnancov zahraničných spoločností. Sťažovateľ tieto námietky neuplatnil v kasačnej sťažnosti a v odôvodnení ústavnej sťažnosti napáda primárne postup správu dane, čo mohol a mal napadnúť pred správnymi súdmi.

35. K dĺžke prerušenia daňovej kontroly, pri ktorej sťažovateľ zdôrazňuje povinnosť poskytnutia informácií podľa nariadenia 904/2010 najneskôr do troch mesiacov od prijatia žiadosti a na rozhodnutie najvyššieho súdu (4Sžfk/62/2018), ústavný súd uvádza, že krajský súd sa tejto otázke hlbšie nevenoval, skonštatoval dĺžku daňovej kontroly bez jej prerušenia, ktorá spĺňa zákonný limit. Najvyšší správny súd sa k tejto otázke vyjadril obsiahlejšie, keď uviedol, že dôvodom prerušenia daňovej kontroly bola medzinárodná výmena informácií o viacerých spoločnostiach v obchodnom reťazci a preverovanie podvodu na DPH. Je potrebné uznať námietku, že najvyšší správny súd sa explicitne nezaoberal závermi svojho rozsudku sp. zn. 4Sžfk/62/2018 (tento rozsudok však ani sťažovateľ nespomína v kasačnej sťažnosti, pozn.) a nevenoval sa otázke

proporcionality dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Na druhej strane najvyšší správny súd na otázku právnych dôsledkov prerušenia daňovej kontroly (ktoré trvalo dlhšie ako tri mesiace) odpovedal už citovaným rozhodnutím Súdneho dvora C-186/20 (Hydina SK).

36. Odkaz sťažovateľa na judikatúru najvyššieho súdu je preto treba posudzovať v optike záverov Súdneho dvora, ktorý je jediný oprávnený poskytovať záväzný výklad práva Európskej únie a ktorý prijal v tejto otázke miernejší výklad, a to aj s ohľadom na čl. 11 a 12 nariadenia 904/2010. Daňový subjekt sa preto nemôže dovolávať nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu jej neprimeranej dĺžky, ktorá súvisí s MVI podľa už uvedeného nariadenia, a rovnako sa daňový subjekt nemôže z tohto dôvodu dovolávať nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly. Trojmesačná lehota preto nie je absolútna či maximálna a môže byť predĺžená, a preto stručné odôvodnenie najvyššieho správneho súdu vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly a jej prerušeniu je postačujúce pre odpoveď na námietky sťažovateľa v kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ v tejto súvislosti odkazuje aj na prípadné prieťahy v konaní a právnú neistotu, ktorú pociťoval, daňová kontrola však už bola skončená a právna neistota bola napokon odstránená.

37. Tretí okruh námietok smeruje k vedomosti sťažovateľa o daňovom podvode alebo aspoň k tomu, že mohol alebo mal vedieť, že sa na daňovom podvode zúčastňuje. Podľa ústavného súdu správne orgány aj správne súdy jasne zdôraznili množstvo konkrétnych podozrivých aspektov, ktoré sa okrem nedostatku skladových priestorov týkali nedostatku zamestnancov, skúseností v danom odvetví, skutočných príjemcov alebo vykládok tovaru. K odberateľom v Maďarsku a sťažovateľom tvrdenému nezohľadneniu dôkazov v jeho prospech je nutné uviesť, že najvyšší správny súd, ako aj krajský súd aj v tomto prípade explicitne uvádzajú viaceré konkrétne dôvody, z ktorých vyvodili sťažovateľovu vedomosť o daňovom podvode, resp. to, že o ňom mohol alebo mal vedieť. Správca dane preukázal konkrétne podozrivé skutočnosti známe sťažovateľovi už v roku 2013. Sťažovateľ mal mať pri svojich obchodných skúsenostiach podozrenie, že dochádza k neštandardnej aktivite, ktorú daňové orgány a následne správne súdy vyvodili z konkrétnych skutočností, ktoré najvyšší správny súd explicitne vymenúva.

38. Podľa najvyššieho správneho súdu predloženie falošných faktúr alebo falošných dokumentov, ako aj akákoľvek iná manipulácia s dôkazmi môžu brániť správnenému vyberaniu dane a následne správnenému fungovaniu spoločného systému DPH. Právo Európskej únie v zmysle judikatúry Súdneho dvora nebráni, aby členské štáty považovali predloženie nepravdivých faktúr za daňový podvod. Podstatou posúdenia súdu nebolo vyvažovanie dôkazov v prospech alebo neprospech sťažovateľa, ale poukázanie na množstvo skutočností, ktoré napriek dokladom predloženým sťažovateľom boli natoľko závažné, že preukázali záver, že sťažovateľ pri svojich doterajších obchodných skúsenostiach mal alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Skutočnosť, že najvyšší správny súd a predtým krajský súd dospeli k záveru, ktorý pre sťažovateľa nie je priaznivý, nemožno stotožňovať s tým, že neposúdili vec objektívne.

39. K judikatúre Súdneho dvora, na ktorú sťažovateľ odkazuje (C-492/03), je treba uviesť, že obsahuje všeobecný záver, ktorý už ďalej sťažovateľ nerozvádza. Nie je preto zrejmé, čo konkrétne mal najvyšší správny súd z uvedeného rozhodnutia vyvodiť, keďže nie je zrejmé ani to, že by zdaniteľná osoba nepoznala svoje daňové povinnosti pred uzavretím transakcie. K druhému judikátu (C-277/14), ktorý uvádza sťažovateľ, je nutné poznamenať, že Súdny dvor síce skutočne uznal, že právo Európskej únie bráni vnútroštátnej úprave, ktorá zdaniteľnej osobe zamieta právo

na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil neexistujúci subjekt a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru. Zároveň však dodal, že je to tak okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH. To podľa Súdneho dvora je už na overení vnútroštátnym súdom. V prípade sťažovateľa však došlo k posúdeniu správnych súdov so záverom, že sťažovateľ mal alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode, čo bolo preukázané skutočnosťami, o ktorých sťažovateľ vedel už v roku 2013. To správne súdy odôvodnili konkrétnymi skutočnosťami.

40. Sťažovateľ ďalej opakuje svoj argument zo svojej kasačnej sťažnosti, podľa ktorého z § 45 zákona o DPH nevyplýva, že sťažovateľ má správcovi dane preukazovať dodanie druhému odberateľovi. Z odôvodnenia najvyššieho správneho súdu je zrejmé, že sa touto konkrétnou námietkou nezaoberal a ani nevysvetlil, prečo pre jeho odôvodnenie nie je podstatná. Sťažovateľ tým preukazuje, že sám ako prvý odberateľ splnil všetky podmienky na uplatnenie oslobodenia podľa § 45 zákona o DPH. Na tomto mieste je nutné znova odkázať na judikatúru Súdneho dvora (C-277/14), podľa ktorej boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou. Súdny dvor potvrdzuje, že prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Je to tak nielen v prípade, že daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu. Za takých okolností sa totiž zdaniteľná osoba musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na takomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo využitia služieb v rámci zdaniteľných plnení, ktoré uskutočnila na výstupe (C-277/14, body 47 – 48).

41. K námietke sťažovateľa, že právny konštrukt „vedel alebo mal vedieť“ sa vzťahuje na zamietnutie práva na odpočet DPH v prípade odberateľa, a nie na strane dodávateľa, ústavný súd uvádza, že sa k nej najvyšší správny súd ani krajský súd osobitne nevyjadrili. Z obsahu námietky však nie je možné vyvodiť, o čo sa jeho argumentácia opiera, keďže nie je podporená relevantnou judikatúrou. Ak sťažovateľ argumentuje textom § 69 ods. 14 zákona o DPH, ide o osobitné ustanovenie upravujúce inštitút ručenia za daň platiteľom, ktorý je odberateľom v tuzemsku. Najvyšší správny súd sa v napadnutom rozsudku vo vzťahu k slovnému spojeniu „mal alebo mohol vedieť“ opiera o judikatúru Súdneho dvora, z ktorej vychádza a v ktorej hraniciach nachádza jeho obsahovú náplň. Zároveň nie je zrejmé, že by na tejto otázke bola postavená podstata napadnutého rozhodnutia, preto ani absencia odpovede na túto námietku nevedie k záveru o nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

42. K praxi dodania tovaru mimo sídla spoločnosti sťažovateľ zdôrazňuje, že nemal zákonnú povinnosť uviesť dodacie miesta vo vzťahu k deklarovanej odberateľovi a že nemal možnosti ani oprávnenie zisťovať vzťah jeho odberateľov k požadovaným miestam vykládky tovaru. Odberatelia sťažovateľovi za tovar riadne zaplatili a v tom čase sa sťažovateľ nemal dôvod domnievať, že následnými konaniami odberateľov dôjde k spáchaniu podvodu na DPH. Správne súdy a daňové orgány však poukázali na značné množstvo skutočností z rozhodného obdobia, ktoré spochybňovali jeho nevedomosť o daňovom podvode. Z judikatúry Súdneho dvora však možno primerané

povinnosti sťažovateľa dovodiť, keďže zdaniteľná osoba má povinnosť prijať všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať na zabránenie jej vlastnej účasti na podvode (C-273/11, bod 55), a preto aj v tomto ohľade je napadnuté rozhodnutie ústavne akceptovateľné.

43. K namietanému odôvodneniu o nesplnení podmienok na oslobodenie od DPH najvyšší správny súd jasne definoval podmienky, ktoré skúma pri úvahe, či možno daňovému subjektu odoprieť nárok na odpočítanie DPH alebo na oslobodenie od DPH z dôvodu jeho zapojenia do podvodného reťazca, ktorými sú existencia podvodu, existencia skutkových okolností svedčiacich o možnej vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovom podvode a neexistencia dostatočných rozumných opatrení, ktorými by daňový subjekt svojej účasti na podvode zabránil. Podvod na DPH daňové orgány preukázali zákonne získanými dôkazmi a vedomosť sťažovateľa o účasti na podvode preukázali konkrétnymi skutočnosťami, o ktorých sťažovateľ vedel alebo mohol v rozhodnom období vedieť. Daňové orgány v preverovaných reťazcoch identifikovali a preukázali narušenie neutrality DPH. Dostatočným spôsobom preto preukázali, že plnenia vykazovali neštandardné znaky, z ktorých bolo možné zistiť, že deklarovaní odberatelia boli do obchodných reťazcov účelovo vložení s cieľom podvodne zneužiť systém neutrality DPH, o čom nemali pochybnosť ani správne súdy.

44. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu tak nie je arbitrárny v tom zmysle, že by nedával odpovede na otázky, ktoré boli v kauze sťažovateľa podstatné. Ako je zrejmé z odôvodnenia napadnutého rozsudku v spojitosti so závermi daňových orgánov, výklad relevantných právnych noriem je jasný a zrozumiteľný, pričom zároveň dostatočným spôsobom reaguje na všetky podstatné momenty týkajúce sa veci. Tento výklad možno považovať za ústavne akceptovateľný a primerane argumentačne zdôvodnený. Napadnutým rozhodnutím preto nedošlo k porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, čo je dôvod na odmietnutie ústavnej sťažnosti z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

45. Vo vzťahu k porušeniu práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru je nutné konštatovať, že toto ustanovenie dohovoru nie je použiteľné na daňové konanie sťažovateľa. Čl. 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch alebo o oprávnenosti trestného obvinenia“. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva nie je vylúčené, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Judikatúra však v tejto časti pomerne striktnie vylučuje použitie čl. 6 ods. 1 dohovoru na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila proti Fínsku, sťažnosť č. 73053/01). Výnimku judikatúra nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné a ide o prípady, kde má uložená daňová povinnosť sankčný charakter. Obsah ústavnej sťažnosti a predmet konania správnych súdov však vylučuje použitie čl. 6 ods. 1 dohovoru, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru. V dôsledku toho nie je naplnená požiadavka druhého z troch kritérií (Engel a ďalší proti Holandsku, sťažnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72), ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať použiteľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru.

46. Vzhľadom na uvedené ústavný súd odmietol aj túto časť ústavnej sťažnosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

**V Košiciach 26. novembra 2024**

**Libor Duľa**  
**predseda senátu**