



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 473/2018-18

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 26. septembra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o., Družstevná 8, Komárno, zastúpenej advokátkou JUDr. Líviou Kňazikovou, advokátska kancelária, Nám. M. R. Štefánika 6, Komárno, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na rovnosť účastníkov konania zaručeného čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a základného práva vyjadriť sa k vykonávaným dôkazom zaručeného čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8 Sžf 76/2016-199 z 29. marca 2018 a takto

### **r o z h o d o l :**

Sťažnosť obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o. odmieta ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 13. augusta 2018 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o.,

Družstevná 8, Komárno (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na rovnosť účastníkov konania zaručeného čl. 47 ods. 3 ústavy a základného práva vyjadriť sa k vykonávaným dôkazom zaručeného čl. 48 ods. 2 ústavy rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 8 Sžf 76/2016-199 z 29. marca 2018, ktorou žiada vydať nález:

*„Právo sťažovateľa – spoločnosti MARIOL KN s. r. o., so sídlom Družstevná 1177/8, 945 01 Komárno, IČO: 36 738 913 zapísanej v obchodnom registri Okresného súdu Nitra, oddiel Sro., vlož. č. 42067/N, na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 29. marca 2018 v konaní vedenom pod sp. zn. 8 Sžf 76/2016 porušené bolo.*

*Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 29. marca 2018 v konaní vedenom pod sp. zn. 8 Sžf 76/2016 sa zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.*

*Spoločnosti MARIOL KN s. r. o., so sídlom Družstevná 1177/8, 945 01 Komárno, IČO: 36 738 913 zapísanej v obchodnom registri Okresného súdu Nitra, oddiel Sro., vlož. č. 42067/N sa priznáva náhrada trov konania na trovách právneho zastupovania v sume 390,50 €..“*

2. Ako zo sťažnosti doručenej ústavnému súdu a z jej príloh vyplynulo, sťažovateľka sa ako žalobkyňa v konaní vedenom na Krajskom súde v Trnave (ďalej len „krajský súd“) pod sp. zn. 14 S 118/2014 domáhala proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky ako žalovanému (ďalej len „žalovaný“) preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/229642/2014/5057 zo 16. mája 2014. Žalovaný týmto rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočky Komárno (ďalej len „správca dane“) č. 9410402/5/4921585/13/Rig zo 4. novembra 2013, ktorým správca dane nepriznal za zdaňovacie obdobie máj 2011 sťažovateľke nadmerný odpočet vo výške 72 191,46 € a vyrubil jej vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty vo výške 25 112,13 €.

3. Správca dane rozhodnutie č. 9410402/5/4921585/13/Rig zo 4. novembra 2013 odôvodnil tým, že nebolo preukázané uskutočnenie intrakomunitárneho dodania tovaru s oslobodením od dane [§ 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“)] sťažovateľkou ako dodávateľom pre spoločnosť [REDAKOVANÉ], Maďarsko (ďalej len „[REDAKOVANÉ]“), ako odberateľa v zdaňovacom období máj 2011. Sťažovateľka deklarovala oslobodenie dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu nadobudnutého od spoločnosti [REDAKOVANÉ], spoločnosti [REDAKOVANÉ] identifikovanej pre daň v inom členskom štáte celkovo v hodnote 457 309,95 € za dodanie tovaru – základový olej (basic oil MP 150/80) – na základe faktúr č. 20110136, 20110150, 20110157, 20110166. Maďarská daňová správa o spoločnosti [REDAKOVANÉ] uviedla, že si dlhšie neplní povinnosti, čo mohlo byť známe aj sťažovateľke a mohla si preveriť, či táto spoločnosť je hodnoverným partnerom a či je predpoklad, že ako nadobúdateľ tovar mimo územia dodávateľského štátu prepraví, zdaní a odvedie daň. Maďarská daňová správa zrušila 5. decembra 2011 spoločnosti [REDAKOVANÉ] registráciu k dani z pridanej hodnoty. Začatie daňovej kontroly bolo sťažovateľke oznámené upovedomením z 3. augusta 2011 na 17. august 2011. Výzvou z 11. júla 2012 správca dane vyzval sťažovateľku na predloženie dôkazov k výkonu daňovej kontroly vzhľadom na pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov, t. j. aby predložila doklady potvrdzujúce dodanie tovaru pre jej odberateľa. Správca dane konštatoval, že daňovou kontrolou nebolo preukázané, že odberateľ [REDAKOVANÉ] reálne nadobudol tovar v inom členskom štáte a stal sa jeho vlastníkom. Na dodacích listoch k odberateľským faktúram chýbalo potvrdenie prevzatia tovaru odberateľom, sťažovateľka nie je na nich uvedená, v časti „odberateľ“ je uvedený [REDAKOVANÉ] a v časti údaje o dodávke tento údaj: [REDAKOVANÉ], Slovakia. Z odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti bolo zrejmé, že niektoré vozidlá, ktorými mala byť realizovaná preprava, síce boli zaregistrované v elektronickom mýtnom systéme, ale v rozhodnom období neužívali vymedzené úseky ciest a neboli zachytené kontrolnými bránami. Ani na základe CMR sťažovateľka nepreukázala, že tovar uvedený na odberateľských faktúrach bol prepravený deklarovanými prepravami (spoločnosťou [REDAKOVANÉ]), a teda že opustil územie tuzemska. Daňová kontrola u sťažovateľky začala 17. augusta 2011 a ukončená bola prerokovaním protokolu o jej výsledku 30. októbra 2013.

4. Krajský súd rozsudkom č. k. 14 S 118/2014-144 z 21. apríla 2016 žalobu sťažovateľky zamietol. Vo vzťahu k námietke trvania daňovej kontroly a nezákonnosti ňou získaných dôkazov uviedol, že daňová kontrola bola riadne začatá 17. augusta 2011, prerušená bola v súlade so zákonom, dôvody prerušenia pominuli 25. apríla 2013 a ukončená bola 30. októbra 2013. Lehoty v dobe počínajúcej oznámením prerušenia konania a končiacej oznámením odpadnutia dôvodov neplynuli, daňová kontrola teda bola skončená zákonným spôsobom v predĺženej lehote 12 mesiacov. Za bezpredmetný považoval krajský súd poukaz sťažovateľky na nemožnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií s poukazom na to, že postup správcu dane vo veci žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nie je možné v zmysle výkladu použitého sťažovateľkou považovať za konanie v zmysle § 25a ods. 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“). Získavanie predmetných informácií nepochybne predstavovalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Krajský súd uviedol, že si je vedomý zásadnosti záverov vyslovených ústavným súdom vo veci maximálnej doby trvania daňovej kontroly, ale na druhej strane s prihliadnutím na konkrétne okolnosti trvania daňovej kontroly, ako aj na zásadu primeranosti a účelu daňového konania považoval za preukázané, že dobu prerušenia daňovej kontroly v prípade sťažovateľky nie je možné zahrnúť do doby trvania daňovej kontroly a z tohto dôvodu skonštatovať jej nezákonnosť vzhľadom na prekročenie lehoty jej trvania. Pokiaľ sťažovateľka namietala vyhodnotenie dokazovania správcou dane, resp. žalovaným, krajský súd konštatoval, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s námietkami sťažovateľky. Krajský súd zdôraznil, že daňové konanie sa riadi zásadou prejednávacou, nie vyšetrovacou, správny orgán zvažuje, ktoré z navrhovaných dôkazov vykoná a ktoré vzhľadom na ich predpokladaný vplyv či nedostatočný význam na rozhodovanie vo veci nie je dôvodné vykonávať. Sťažovateľka bola v situácii, keď výsledky vykonaného dokazovania za zdaňovacie obdobie máj 2011 nepotvrdili dôvodnosť uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Rozhodujúcou skutočnosťou bolo nesplnenie podmienok pre oslobodenie od dane, keď v konaní predložené doklady boli nedostačujúce. Predložené prepravné doklady

neobsahovali zákonom požadované náležitosti. Nie je možné zohľadniť tvrdenie, že dodacie listy dodávky zo spoločnosti [REDACTED], tvrdenému odberateľovi sťažovateľky sú spôsobilé preukázať plnenie zo strany sťažovateľky. Za dostačujúci dôkaz krajský súd nepovažoval ani finančné transakcie od tvrdeného odberateľa na účet sťažovateľky, ktoré boli bez dostatočnej identifikácie. Tvrdené sporné dodania tovaru sa nepodarilo dokázať ani prostredníctvom medzinárodného zisťovania informácií, pričom nemožno opomenúť, že toto dokazovanie (ktoré bolo dôvodom prerušenia konania a podľa sťažovateľky aj prekročenia najvyššej prípustnej doby trvania daňovej kontroly) bolo vedené v záujme a v prospech sťažovateľky. Krajský súd zdôraznil ďalej to, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, pričom v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti a správca dane tieto dôkazy posudzuje. Znamená to, že pokiaľ správca dane získa oprávnené pochybnosti o tom, či bol predmetný tovar dodaný, nie je povinný dokazovať jeho nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Krajský súd tak považoval námietky sťažovateľky za nedôvodné, pretože v daňovom ani súdnom konaní neuniesla dôkazné bremeno.

5. Sťažovateľka podala proti rozsudku krajského súdu odvolanie. Argumentovala jednak nezákonným postupom správcu dane počas daňovej kontroly, najmä nezákonným prerušením daňovej kontroly, ktorého dôsledkom bolo prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, a jednak nedostatočným zistením a nesprávnym vyhodnotením skutkového stavu daňovými orgánmi. Namietala, že krajský súd sa dostatočne nezaoberal námietkou týkajúcou sa začiatku daňovej kontroly. Podľa v tom čase platného a účinného znenia § 79 zákona o dani z pridanej hodnoty mal správca dane vrátiť nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, alebo v tejto lehote začať u sťažovateľky daňovú kontrolu. Správca dane však začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2011 až 17. augusta 2011, teda až po uplynutí stanovenej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Krajský súd neprihliadol ani na nedodržiavanie zákonom stanovených lehôt správcom dane,

ktorý nesprávne konanie prerušil a neúmerne ho predlžoval. Už len z tohto dôvodu bola daňová kontrola nezákonná a protokol z nej je nezákonne získaný dôkaz. Krajský súd si zamieňal pojmy daňová kontrola a daňové konanie a dostatočne sa v rámci súdneho prieskumu nezákonne prekročenou lehotou na vykonanie daňovej kontroly nezaoberal. V tejto súvislosti sťažovateľka poukázala na nález ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 a niektoré rozhodnutia najvyššieho súdu (sp. zn. 3 Sžf 107/2009, 3 Sžf 2/2009, 3 Sžf 1/2009). Sťažovateľka vyčítala krajskému súdu i to, že sa bez riadneho zákonného odôvodnenia nezaoberal a nevyjadril k ňou namietaným skutočnostiam o tom, že daňové orgány nehodnotili správne, úplne, zrozumiteľne a určito všetky dôkazy, ktoré boli podkladom pre vydanie preskúmaných rozhodnutí. Rozhodnutie krajského súdu považovala sťažovateľka za nepreskúmateľné a nedostatočne odôvodnené. Prejednávacía zásada nebola vo vzťahu k sťažovateľke dodržaná, správca dane neprihliadal na skutočnosti svedčiace v jej prospech a neprihliadol na ne ani krajský súd. Na sťažovateľku bolo uvalené neprimerané dôkazné bremeno, keďže bolo jej povinnosťou preukázať také súvislosti s obstarávacími procesmi, na ktoré jej zákon nedáva právne prostriedky. Krajský súd sa bez riadneho odôvodnenia stotožnil s postupom žalovaného, pričom sťažovateľke tak bolo odňaté právo na spravodlivý proces, keďže dôkazy svedčiace v jej prospech neboli akceptované.

6. Najvyšší súd rozsudkom č. k. 8 Sžf 76/2016-199 z 29. marca 2018 rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 Občianskeho súdneho poriadku potvrdil.

7. Rozsudok krajského súdu č. k. 14 S 118/2014-144 z 21. apríla 2016 v spojení s rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 8 Sžf 76/2016-199 z 29. marca 2018 nadobudol právoplatnosť 8. júna 2018.

8. Sťažovateľka sťažnosť na porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, základného práva na rovnosť účastníkov konania zaručeného čl. 47 ods. 3 ústavy a základného práva vyjadriť sa k vykonaným dôkazom zaručeného čl. 48 ods. 2 ústavy rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 8 Sžf 76/2016-199 z 29. marca 2018 odôvodnila tým, že najvyšší súd prihliadol len na dôkazy predložené žalovaným a odmietol

hodnotiť dôkazy v prospech sťažovateľky. Sťažovateľka zopakovala svoju argumentáciu uvedenú v odvolaní proti rozsudku krajského súdu a zdôraznila, že daňová kontrola nebola začatá v zákonnej lehote, v ktorej mal správca dane buď vrátiť uplatnený nadmerný odpočet, alebo začať daňovú kontrolu. Pokiaľ bola daňová kontrola prerušovaná, resp. bola predĺžovaná lehota na jej vykonanie, sťažovateľka o tom nebola riadne vyrozumená a o rozhodnutí žalovaného o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly o šesť mesiacov z 27. augusta 2012, ktoré bolo doručené správcovi dane 7. septembra 2012, sa sťažovateľka dozvedela až 9. mája 2013, teda až po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Pokračovanie v daňovej kontrole bolo nezákonné s ohľadom na § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“). Ústavný súd v náleze č. k. III. ÚS 24/2010-57 konštatoval, že nerešpektovanie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly je porušením zásady primeranosti a zákonnosti v daňovom konaní. Protokol z daňovej kontroly je preto tiež nezákonným dôkazom. Na túto skutočnosť bol najvyšší súd povinný z úradnej povinnosti prihliadnuť. Pokiaľ najvyšší súd konštatoval, že pre súd je rozhodujúci skutkový stav zistený v správnom konaní, avšak tento bol najvyšším súdom iba opisne až šablónovito konštatovaný so záverom, že rozsiahle dokazovanie potvrdilo záver o tom, že intrakomunitárny obchod sťažovateľka nevykonala, lebo dodanie tovaru do iného členského štátu nepreukázala, ide o formalistický prístup najvyššieho súdu. Najvyšší súd tak jednak nevzal do úvahy nezákonnosť daňovej kontroly a jednak svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil. Neuznal doklady sťažovateľky, neprihliadol na postup správcu dane, ktorý odmietol vykonať dôkazy navrhované sťažovateľkou na preukázanie oprávnenosti jej nároku na uplatnený nadmerný odpočet. Najvyšší súd neprihliadol ani na porušenie princípu legality daňovými orgánmi, ktorý v daňovom konaní znamená, že daňové orgány môžu konať iba to, čo im je zákonom dovolené, a iba v rozsahu a spôsobom, ako im to zákon dovoľuje, a navyše nemôžu zákon vykladať extenzívne. Hoci správca dane porušil § 79 zákona o dani z pridanej hodnoty, keď sťažovateľke nepriznal v zákonnej lehote nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, uplatnený nadmerný odpočet jej nevrátil a nezákonne predĺžil daňovú kontrolu, najvyšší súd na to neprihliadol a konanie správcu dane vyhodnotil ako konformné so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

## II.

9. 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.

10. Ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje 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“) na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa.

11. Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy, na ktorých prerokovanie nemá právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

12. Ústavný súd predbežne prerokoval sťažnosť sťažovateľky podľa § 25 ods. 1 zákona o ústavnom súde a skúmal, či neexistujú dôvody na jej odmietnutie podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

13. Sťažovateľka namieta porušenie týchto svojich základných práv:

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.

Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní pred súdmi, inými štátnymi orgánmi alebo orgánmi verejnej správy rovní.

Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prietahov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Verejnosť možno vylúčiť len v prípadoch ustanovených zákonom.

14. Ako zo sťažnosti sťažovateľky vyplýva, k porušeniu týchto jej základných práv malo dôjsť rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 8 Sžf 76/2016-199 z 29. marca 2018 v dôsledku jeho nedostatočného odôvodnenia, arbitrárnosti a takou aplikáciou zákona o dani z pridanej hodnoty, zákona o správe daní a daňového poriadku, ktorá poprela ich podstatu, najmä pokiaľ ide o posúdenie dôkazného bremena v daňovom konaní a zákonnosť postupu správcu dane.

15. Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov.

Podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní ak správca dane nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Podľa § 25a ods. 2 zákona o správe daní správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

Podľa § 25a ods. 4 zákona o správe daní správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie

prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Podľa § 25a ods. 5 zákona o správe daní ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty je oslobodené od dane dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty je platiteľ povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia, b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

16. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť predovšetkým vtedy, ak namietaným postupom orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom tohto orgánu a základným právom, ktorého porušenie sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takúto možnosť reálne nepripúšťajú (IV. ÚS 16/04, II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 50/05 a IV. ÚS 288/05).

17. Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie sťažnosti pre jej zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným rozhodnutím alebo iným zásahom orgánu štátu do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej, ako aj nezistenie žiadnej možnosti porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

18. Ústavný súd považuje za potrebné tiež pripomenúť, že nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy totiž vyplýva, že ústavný súd nie je opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov (napr. I. ÚS 19/02, III. ÚS 151/05, III. ÚS 344/06).

19. Úloha ústavného súdu sa vymedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvedené 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. Ústavný súd poukazuje i na skutočnosť, že nie je a ani nemôže byť súdom skutkovým, t. j. jeho úlohou nie je nahrádzať činnosť všeobecných súdov.

20. Najvyšší súd sa v rozsudku č. k. 8 Sžf 76/2016-199 z 29. marca 2018 po odcitovaní § 2, § 3, § 15, § 29 ods. 8 zákona o správe daní, § 165, § 165b daňového poriadku, § 43 ods. 1, 5 zákona o dani z pridanej hodnoty a § 6, § 7 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) postupne zaoberal jednotlivými odvolacími argumentmi sťažovateľky.

21. Pokiaľ sťažovateľka poukazovala na nezákonný postup daňovej kontroly, jej prerušenie a celkovú dĺžku, najvyšší súd reagoval na jej argumentáciu takto:

*«V súvislosti s námietkou žalobcu napádajúcou prerušenie výkonu daňovej kontroly správcom dane, v nadväznosti na prekročenie zákonnej lehoty na jej vykonanie, odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane prerušil výkon daňovej kontroly v súlade s § 25a zákona o správe daní v spojení s § 15 ods. 16 citovaného zákona, podľa ktorého sa na výkon daňovej kontroly primerane použijú ustanovenia prvej časti zákona o správe daní, do ktorej možno zaradiť aj inštitút prerušenia konania. Primeranosť použitia tohto inštitútu neznamená, že správca dane nemôže vykonávať v súvislosti s naplnením účelu správy daní úkony, ktoré sú pre správu daní potrebné a nevyhnutné (§ 1a zákona o správe daní).*

*V tejto súvislosti nemožno prisvedčiť názoru žalobcu, že realizáciou medzinárodnej výmeny informácií správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, následkom čoho lehota na jej vykonanie ďalej plynula. Prerúšením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva, ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúce mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, vzhľadom na dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH, správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Bola to legitímna činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Išlo o spontánnu výmenu informácií, uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci*

*v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 prepracované znenie, ďalej len „Nariadenie Rady“).*

*Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe vyššie uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).*

*Na základe obsahu administratívneho spisu je možné vyhodnotiť, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov, taktiež po ukončení prerušenia výkonu daňovej kontroly. Zároveň je potrebné prihliadnuť na nevyhnutnosť preverenia skutočného dodania tovaru registrovanému platiteľovi na DPH v inom členskom štáte EÚ.*

*Z vyššie uvedených dôvodov nemožno ako dôvodnú akceptovať námietku žalobcu o nedodržaní zákonom stanovenej lehoty na vykonanie predmetnej daňovej kontroly, ktorá je postavená na argumentácii nemožnosti prerušenia výkonu daňovej kontroly s účinkom spočívania lehoty na jej vykonanie.»*

22. Druhým zásadným odvolacím argumentom sťažovateľky bol jej poukaz na nedostatočne zistený skutkový stav, posúdenie výsledkov vykonaného dokazovania a otázku dôkazného bremena. Tu najvyšší súd uviedol, že „zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje

*základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní), v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona). Z obsahu odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa s návrhom žalobcu na doplnenie dokazovania vysporiadali a uviedli dôvod, pre ktorý by ďalšie výsledky dokazovania vo svetle už získaných zistení nemali vplyv na priaznivejšie vyhodnotenie skutkového stavu.*

*Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaneho uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaneho tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru.*

*Z preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia oddane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy predmetného tovaru, vyplývajúceho zo sporných faktúr vystavených žalobcom pre odberateľa [REDAKOVANÉ], Maďarsko, do iného členského štátu Európskej únie. Správca dane ako podstatný dôkaz preveroval žalobcom predložené a obsahovo neúplné prepravné doklady - nákladné listy, ktoré mali preukázať, že tovar bol prepravený inou osobou, [REDAKOVANÉ] zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky.*

*Tento postup s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť žalobcu vyplývajúcu mu z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH v spojení s § 29 ods. 8 zákona o správe daní, ako podmienku oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, sa javí ako správny.*

*Zároveň možno na základe obsahu administratívneho spisu a odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí konštatovať, že výsledky dokazovania zamerané na potvrdenie reálneho základu medzinárodného náložného listu, dodacích listov preverených u deklarovaného prepravcu tovaru, spochybnili vierohodnosť žalobcom predkladaných listinných dokladov, požadovaných § 43 ods. 5 písm. a/ a písm. d/ zákona o DPH na preukázanie uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane, nakoľko ani na jednom nie je potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcim.*

*Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na neprimeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu, či v dodatočne uplatňovaných námietkach proti procesným pochybeniam. V danom prípade je spochybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu EÚ, ako podstatného atribútu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH a v nadväznosti na, aj právo na žalobcom uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie.“.*

23. Vo vzťahu k spôsobu vyhodnotenia výsledkov dokazovania najvyšší súd vyjadril svoj názor, podľa ktorého „z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností týkajúcich sa prepravy predmetného tovaru na územie Maďarskej republiky urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcovmu predloženému daňovému dokladu vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení

*do členského štátu, na základe ktorých žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2011 uviedol dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).“.*

24. Ďalej najvyšší súd v závere odôvodnenia svojho rozhodnutia k námietke sťažovateľky napádajúcej nedoplnenie dokazovania v konaní pred krajským súdom uviedol, že *„v správnom súdnictve súdy preskúmavajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako i postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa vykonáva len výnimočne. Pre súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní, a teda bol tu v čase vydania správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 1 a 2 OSP). Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania odvolací súd hodnotí postup krajského súdu ako zákonný a uvedenú námietku žalobcu ako nedôvodnú.“.*

25. Ústavný súd s poukazom na obsah citovaného odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu dospel k záveru, že najvyšší súd dal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na otázku, z akých dôvodov rozsudok krajského súdu potvrdil a z akých dôvodov ho považoval za vecne správny. Odôvodnenie rozhodnutia najvyššieho súdu preto spĺňa všetky požiadavky vyplývajúce zo základného práva na súdnu ochranu a spravodlivý proces vo vzťahu k odôvodneniu súdneho rozhodnutia.

26. Ústavný súd pripomína, že uznesením č. k. III. ÚS 3/2018-13 z 23. januára 2018 odmietol ako zjavne neopodstatnené sťažnosti sťažovateľky smerujúce proti rozsudkom najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 48/2015-83, č. k. 3 Sžf 46/2015-147 z 27. júla 2016 týkajúcim sa daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku sťažovateľky na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty, a to za zdaňovacie obdobia marec 2011, júl a august 2011. Aj v týchto sťažnostiach sťažovateľka namietala prerušenie daňových kontrol, ich trvanie, resp. oneskorenosť ich začatia, ako aj pochybenia pri realizácii dokazovania a kritizovala postoj správnych súdov k ňou tvrdenému porušeniu zákona o dani z pridanej hodnoty.

Ani v posudzovanej veci, a to aj so zohľadnením osobitostí skutkového stavu, nenachádza ústavný súd dôvod odchyliť sa od názorov vyslovených v uznesení č. k. III. ÚS 3/2018-13 z 23. januára 2018.

27. Ústavný súd považuje najskôr za potrebné uviesť, že právna úprava daňového konania a oslobodenia od dane z pridanej hodnoty je založená na princípe, podľa ktorého dôkazné bremeno o splnení podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (napr. III. ÚS 78/2011), pričom oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t. j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda daňovú transakciu medzi týmito subjektmi aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte. V daňovom konaní je preto nutné skúmať nielen prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník z dodávateľa na odberateľa, ale zároveň aj fyzický pohyb tovaru.

28. Vo vzťahu k režimu dane z pridanej hodnoty priamo zákon predpisuje, ako je potrebné preukazovať splnenie podmienok daňových nárokov platiteľa dane. V prípade oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu sú tieto dôkazy presne identifikované v § 43 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty. Ich predložením teda platiteľ dane unesie dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pokiaľ obsahujú náležitosti vyžadované osobitnými predpismi. Práve kvôli ich predpísanému obsahu ich zákonodarca explicitne postavil do roly spôsobilého dôkazného prostriedku. Ak náležitosti ich obsahu chýbajú, dochádza k podstatnému spochybneniu ich dôkaznej sily. Reálne uskutočnenie dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu je pritom základným predpokladom pre oslobodenie dodávateľa od dane. Aj keby všetky ďalšie podmienky uvedené v § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty boli splnené, ale k reálnemu premiestneniu tovaru do iného členského štátu by nedošlo, nemožno oslobodenie od dane priznať.

29. Aj v skoršej rozhodovacej praxi najvyššieho súdu sa ustálil názor, podľa ktorého dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt; pričom

samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce, pretože faktúra (resp. CMR) je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie; to, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014 z 26. marca 2015).

30. Ústavný súd opakovane vyslovil, že nepovažuje tento prísny prístup najvyššieho súdu pri výklade zákona o dani z pridanej hodnoty za rozporný s účelom a zmyslom právnej úpravy a ani za neprimerane formalistický. Intrakomunitárne dodávky tovaru sú nepochybne z tohto hľadiska pre predávajúceho určitým rizikom, a to zvlášť vtedy, ak ponechá prepravu tovaru do iného členského štátu na nadobúdateľa, a preto kladú na predávajúceho zvýšené nároky, ktoré sa musia prejaviť i v spôsobe a rozsahu prijatých opatrení v rámci kritéria ich rozumnej primeranosti. Je to však dôsledok slobody pohybu tovaru, keď pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru nie je pohyb tovaru cez hranice štátov monitorovaný, a preto ani nie je možné vylúčiť riziko vzniku daňových podvodov.

31. Vo vzťahu k argumentácii sťažovateľky spochybňujúcej včasnosť začatia daňovej kontroly, jej prerušenie a celkové trvanie poukazuje ústavný súd na odôvodnenia rozhodnutí krajského súdu a najvyššieho súdu vo veci sťažovateľky, ako aj na rozhodnutie ústavného súdu v predchádzajúcej veci sťažovateľky (III. ÚS 3/2018). Daňové orgány sa vo veci sťažovateľky neobmedzili iba na vyhodnocovanie dokladov predložených sťažovateľkou z hľadiska ich obsahových náležitostí, ale realizovali aj ďalšie zisťovania vrátane medzinárodnej výmeny informácií, ktorá potvrdila nekontaktnosť odberateľa. Množstvo a charakter pochybností zistených daňovými orgánmi odôvodňujú závery najvyššieho súdu, ktorý sa podľa názoru ústavného súdu dostatočným spôsobom vysporiadal i s odvolacími námietkami sťažovateľky.

32. Ústavný súd vzhľadom na uvedené už pri predbežnom prerokovaní sťažnosti dospel k záveru, že postup najvyššieho súdu nemožno spochybniť z hľadiska požiadavky

účinnnej ochrany základných práv sťažovateľky, ktorých porušenie tvrdí, a preto sťažnosť sťažovateľky odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

33. Z uvedených dôvodov rozhodol ústavný súd tak, ako to je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

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

V Košiciach 26. septembra 2018