



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 3/2018-13

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 23. januára 2018 predbežne prerokoval sťažnosti obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o., Družstevná 1177/8, Komárno, zastúpenej advokátkou JUDr. Máriou Kuttnerovou, advokátska kancelária, J. Kozáčka 2003/40, Zvolen, vo veci namietaných porušení 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 na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžf 48/2015-83 z 27. júla 2016, č. k. 3 Sžf 46/2015-147 z 27. júla 2016 a č. k. 3 Sžf 11/2015-183 z 27. júla 2016 a takto

r o z h o d o l :

1. Sťažnosti obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o. vedené pod sp. zn. Rvp 14708/2016 a sp. zn. Rvp 15059/2016 s p á j a na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 14708/2016.

2. Sťažnosti obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o. o d m i e t a ako zjavne neopodstatnené.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) boli 18. novembra 2016, 6. decembra 2016 a 4. januára 2017 doručené sťažnosti obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o., Družstevná 1177/8, Komárno (ďalej len „sťažovateľ“), 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 práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 48 ods. 2 ústavy rozsudkami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 3 Sžf 48/2015-83 z 27. júla 2016, č. k. 3 Sžf 46/2015-147 z 27. júla 2016 a č. k. 3 Sžf 11/2015-183 z 27. júla 2016 (ďalej aj „napadnuté rozsudky“). Sťažnosti sťažovateľa boli na ústavnom súde vedené pod sp. zn. Rvp 14708/2016, sp. zn. Rvp 15059/2016 a sp. zn. Rvp 36/2017.

2. Z obsahu sťažností a ich príloh vyplýva, že Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno (ďalej aj „daňový úrad“ alebo „správca dane“) vykonal u sťažovateľa v rokoch 2011 až 2013 daňové kontroly zamerané na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec 2011, júl 2011 a august 2011. V dvoch prípadoch daňový úrad na základe výsledkov daňových kontrol sťažovateľovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty nepriznal a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť (sp. zn. Rvp 14708/2016 a sp. zn. Rvp 36/2017) a v jednom prípade mu uplatnený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty znížil.

3. Sťažovateľ podal proti všetkým trom rozhodnutiam správcu dane odvolania, o ktorých Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“ alebo v citáciách aj „žalovaný“) rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutia daňového úradu potvrdilo.

4. Sťažovateľ potom podal proti potvrdzujúcim rozhodnutiam finančného riaditeľstva i proti prvostupňovým rozhodnutiam daňového úradu žaloby podľa druhej hlavy piatej časti

zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov. V žalobách kritizoval nezákonne oneskorené začatia daňových kontrol, dĺžku ich trvania, nezákonnosť ich prerušovania, upretie práva vyjadriť sa k protokolom z uskutočnených daňových kontrol, nevykonanie dôkazov, ktoré sťažovateľ v priebehu daňových kontrol navrhoval, ako aj aplikáciu nesprávneho procesného predpisu v súvislosti so zmenou právnej úpravy účinnou od 1. januára 2012 a od 30. decembra 2012.

5. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkami č. k. 20 S 18/2014-45 z 27. januára 2015, č. k. 14 S 104/2013-104 z 18. decembra 2014 a č. k. 14 S 150/2013-56 z 18. septembra 2014 žaloby sťažovateľa zamietol. Uviedol, že *„postup správcu dane v súvislosti s vypracovávaním dodatku k Protokolu, ktorým sa správca dane vysporiadal s námietkami k Protokolu podaným žalobcom dňa 30. 10. 2012 je v súlade s právnou úpravou § 10 zák. č. 511/1992 Zb. Zákon pre vyhodnotenie námietok k protokolu z daňovej kontroly nestanovuje rovnaký režim ako pre protokol samotný. V súlade s § 10 ods. 10 je uvedenie vyhodnotenia námietok k protokolu v dodatku protokolu a oboznámenie tohto vyjadrenia pri jednaní nariadenom na prerokovanie protokolu.“* (č. k. 14 S 104/2013-104 z 18. decembra 2014 a č. k. 14 S 150/2013-56 z 18. septembra 2014), resp. že *„protokol zaslaný daňovému subjektu na vyjadrenie sa môže ešte meniť resp. opraviť a ak žalobca doručený mu protokol ignoroval s tým, že nemá náležitosti uvedené podľa § 15 ods. 11 písm. k/ zák. č. 511/1992 Zb. sám sa zbavil možnosti vyjadriť sa k protokolu v lehote podľa § 15 ods. 10 zák. č. 511/1992. Súd má za to, že žalobcovi bolo umožnené k protokolu sa v lehote ôsmich pracovných dní vyjadriť, pretože mu bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený dňa 13. 9. 2013, a prerokovaný bol dňa 21. 10. 2013, pričom podľa § 15 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb. protokol po prerokovaní podpisuje zamestnanec správcu dane. Z uvedeného dôvodu protokol doručený spolu s výzvou žalobcovi splňal pre toto štádium vyžadované náležitosti a po podpísaní prerokovaného protokolu zamestnancom správcu dane ako i daňovým subjektom už nevzniká daňového subjektu právo na poskytnutie ďalšej lehoty na vyjadrenie sa.“* (č. k. 20 S 18/2014-45 z 27. januára 2015).

6. K žalobnej námietke smerujúcej proti prerušeniu vykonávaných daňových kontrol krajský súd uvádzal, že *„ust. § 25a zák. č. 511/1992 Zb. umožňuje prerušenie daňovej kontroly, nakoľko sa jedná o konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie*

rozhodnutia, ktoré bolo vzhľadom na podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií dôvodné. Prerušenie daňovej kontroly nebolo vzhľadom na potrebu správcu dane na základe medzinárodnej výmeny informácií zistiť čo najdôslednejšie všetky pre vydanie rozhodnutia rozhodujúce skutočnosti za účelové vedené snahou oddialiť vrátenie nadmerného odpočtu“ (č. k. 20 S 18/2014-45 z 27. januára 2015), resp. že „je bezpredmetný poukaz na nemožnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadostí 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 žalobcom považovať za konanie v zmysle § 25a ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.. Získavanie predmetných informácií nepochybne predstavovalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.“ (č. k. 14 S 104/2013-104 z 18. decembra 2014 a č. k. 14 S 150/2013-56 z 18. septembra 2014).

7. K problému trvania sporných daňových kontrol zas krajský súd zaujal stanoviská, podľa ktorých *„súd si je vedomý zásadnosti záverov vyslovených v náleze ÚS SR 24/2010 vo veci maximálnej doby trvania daňovej kontroly v nadväznosti na úpravu § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. na druhej strane s prihliadnutím na čiastočne odlišné okolnosti trvania daňovej kontroly, ako aj zásadu primeranosti a účelu daňového konania má za to, že dobu prerušenia daňovej kontroly... nie je možné zahrnúť do doby trvania daňovej kontroly a z tohto dôvodu skonštatovať jej nezákonnosť vzhľadom na prekročenie lehoty jej trvania...“ (č. k. 14 S 104/2013-104 z 18. decembra 2014 a č. k. 14 S 150/2013-56 z 18. septembra 2014), resp. „prerušenie ako ani predĺženie daňovej kontroly nebolo v rozpore so zákonom a nedošlo týmito postupmi k prekročeniu zákonom stanovenej maximálnej doby trvania dĺžky daňovej kontroly...“ (č. k. 20 S 18/2014-45 z 27. januára 2015).*

8. K oneskorenosti začatia daňovej kontroly (namietané iba v žalobe, o ktorej krajský súd konal pod sp. zn. 20 S 18/2014) krajský súd poukázal na § 79 ods. 1 až 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom a účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o DPH“) a zdôraznil, že *„administratívnym spisom je preukázané, že žalobca ako platiteľ v predmetnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol (odsek 3) nevyznačil, že spĺňa podmienky vyžadované*

podľa § 79 ods. 2, preto správca dane postupoval podľa § 79 ods. 1 – 4 zák. č. 222/2004 Z. z. Daňové priznanie za nasledujúce zdaňovacie obdobie... bolo žalobcom ako daňovým subjektom podané dňa 23. 09. 2011 a tak odo dňa 24. 09. 2011 začala plynúť 30-dňová lehota na vrátenie nadmerného odpočtu, ak nezačne daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Správca dane začal daňovú kontrolu dňa 17. 10. 2011, teda zákonom stanovené podmienky neporušil...“ (č. k. 20 S 18/2014-45 z 27. januára 2015).

9. Na namietanú aplikáciu nesprávneho právneho predpisu krajský súd reagoval tak, že síce „je... dôvodné po 30. 12. 2012 vyžadovať od daňových orgánov aplikáciu právnej úpravy daňového poriadku aj na neskončené konania začaté za účinnosti zák. č. 511/1992 Zb.. na druhej strane treba význam tohto záveru skúmať v nadväznosti na obsah žalobného návrhu podaného v zmysle § 247 O. s. p. obsahovou náležitosťou ktorého je aj tvrdenie, že v dôsledku tvrdeného nezákonného postupu (nesprávna aplikácia daňového procesného predpisu) došlo k ukráteniu žalobcu na jeho právach, pričom nepostačuje všeobecné tvrdenie, že uvedeným postupom bol porušený zákon. V žalobných dôvodoch žalobca neuviedol žiadnu konkrétnu umu, ktorá mu mala nastať, iba konštatuje, že ak súd považuje daňovú kontrolu za zákonne ukončenú dňom prerokovania Protokolu, mal žalovaný v odvolacom konaní postupovať v zmysle Daňového poriadku. S prihliadnutím na vyššie uvedený nedostatok obsahových náležitostí žalobného návrhu, ak aj ust. § 250i ods. 3 O. s. p. súd nepovažuje vyššie uvedenú skutočnosť za dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia.“ (č. k. 20 S 18/2014-45 z 27. januára 2015, obdobne aj č. k. 14 S 104/2013-104 z 18. decembra 2014 a č. k. 14 S 150/2013-56 z 18. septembra 2014).

10. Napokon k sťažovateľom vytýkaným pochybeniam pri realizácii dokazovania počas daňových kontrol krajský súd uviedol, 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. Žalobca bol v danom prípade v situácii, keď výsledky vykonaného dokazovania... nepotvrdili dôvodnosť uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH vzniknutého uplatnením práva na odpočítanie dane z tovarov a služieb kúpených v tuzemsku a dodaním z tuzemska do iného členského štátu

EÚ. Rozhodujúcou skutočnosťou bolo v jednotlivých prípadoch nespĺnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH... nakoľko v konaní predkladané doklady boli vyhodnotené ako nedostačujúce a nepreukazné. Predložené prepravné doklady neobsahovali zákonom požadované náležitosti... Tvrdené sporné dodania tovaru sa nepodarili dokázať ani prostredníctvom medzinárodného zisťovania informácií... pričom nemožno opomenúť, že toto dokazovanie... bolo vedené v záujme a v prospech žalobcu.“ (č. k. 14 S 104/2013-104 z 18. decembra 2014 a č. k. 14 S 150/2013-56 z 18. septembra 2014). Obdobne krajský súd argumentoval aj v rozsudku č. k. 20 S 18/2014-45 z 27. januára 2015.

11. Sťažovateľ podal proti prvostupňovým rozsudkom krajského súdu odvolania, o ktorých bolo rozhodnuté napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu tak, že napadnuté prvostupňové rozsudky boli potvrdené.

12. Najvyšší súd v rozsudkoch č. k. 3 Sžf 46/2015-147 a č. k. 3 Sžf 11/2015-183 k odvolacej námietke o nesprávnom uplatnení § 79 zákona o DPH krajským súdom poukázal na dispozičnú zásadu ovládajúcu začatie konania v správnom súdnictve a z nej vyplývajúcu viazanosť správneho súdu žalobnými dôvodmi. Preto *„vzhľadom k tomu, že žalobca namietal nedodržanie postupu podľa § 79 zákona o DPH až v podanom odvolaní, odvolací súd sa s prihliadnutím na koncentračnú zásadu ovládajúcu súdny prieskum zákonnosti správnych rozhodnutí s touto odvolacou námietkou nezaoberal“*. V rozsudku č. k. 3 Sžf 48/2015-83 najvyšší súd k tejto námietke uviedol, že *„postup a napadnuté rozhodnutia daňových orgánov vo vzťahu k tejto námietke nie je možné v tomto konaní preskúmať. Žalobca uvedené nedodržanie lehoty na začatie predmetnej daňovej kontroly a na vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu v priebehu výkonu daňovej kontroly nenamietal postupom podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní, ani nevyužil možnosť súdnej ochrany podaním návrhu podľa § 250v ods. 1 OSP na konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy...“*. Napriek tomu najvyšší súd vysvetlil, že sa na sťažovateľa *„vzťahuje, pre účely vrátenia nadmerného odpočtu, lehota podľa prvej časti druhej vety ustanovenia § 79 ods. 1 zákona o DPH, a nie druhá časť uvedenej vety, ako sa mylne žalobca domnieva... Nie je možné prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že krajský súd nemohol uvedené skutočnosti preveriť, keďže daňové priznanie žalobcu je súčasťou*

administratívneho spisu. Z neho taktiež jasne vyplýva, že žalobca v ňom... podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH nevyznačil, že spĺňa podmienky podľa odseku 2 citovaného zákona.“.

13. Námietku sťažovateľa týkajúcu sa chýbajúceho podpisu zamestnanca správcu dane na vyhotovení protokolov doručených mu na prerokovanie najvyšší súd v napadnutých rozsudkoch vyhodnotil ako irelevantnú, pretože *„protokol spolu s jeho prípadným dodatkom obe strany tohto administratívneho úkonu podpisujú pri prerokovaní protokolu. Preto zaslanie protokolu, obsahujúceho zosumarizovanie kontrolných zistení, kontrolovanému subjektu... bez podpisov správcu dane, nespôsobuje jeho nezákonnosť.“.*

14. Sťažovateľovu kritiku prerušenia daňových kontrol najvyšší súd neakceptoval s odôvodnením, že *„z 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 neznamena, 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).“.*

15. Zároveň najvyšší súd odmietol aj sťažovateľove námietky dĺžky daňových kontrol, keďže *„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.“.*

16. Najvyšší súd odmietol aj námietku sťažovateľa o použití nesprávneho procesného predpisu, dôvodiac, že *„z intertemporálnych ustanovení § 165 ods. 2, ods. 4 a ods. 5*

daňového poriadku v spojení s ustanoveniami § 165b ods. 1 a ods. 2 daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že zákonodarca dôrazne rozlíšil časovú pôsobnosť daňového poriadku a zákona o správe daní pre účely daňového konania ako takého, nemusí ísť len o vyrubovacie konanie, a z toho osobitne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku a osobitne pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, na ktoré sa vzťahuje zákon o správe daní až do ukončenia týchto konaní, resp. daňovej kontroly. Uvedenú časovú pôsobnosť zákona o správe daní..., konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole... začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z. z., ktorým sa menil a doplňal daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30. decembra 2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku osobitne časovú pôsobnosť daňového poriadku odlišne neriešil. “.

17. Všetky napadnuté rozsudky najvyššieho súdu nadväzne poukazujú na časové súvislosti daňových kontrol u sťažovateľa a uzatvárajú, že po ich ukončení začalo „vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku“, a preto „možno konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a zákonodarcom vymienený úsek daňového konania – vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 5 daňového poriadku) aplikoval správy procesný predpis – zákon č. 511/1992 Zb. “.

18. K námietke sťažovateľa o nesprávnom vyhodnotení rozhodujúcich skutkových okolností najvyšší súd poukázal na fakt, že vzhľadom na dôvod vzniku uplatneného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty „bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu... tú je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu... “. Potom najvyšší súd uviedol, že konajúce daňové orgány „za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy

predmetného tovaru, vyplývajúceho zo sporných faktúr vystavených žalobcom pre odberateľa... 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... zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky.“. Zároveň najvyšší súd konštatoval, 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... nakoľko ani na jednom nie je potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcim“.

19. Vo vzťahu k namietanému nedoplneniu dokazovania, ktoré sťažovateľ v daňovom konaní navrhoval, najvyšší súd odkázal na § 250i ods. 1 a 2 Občianskeho súdneho poriadku a uviedol, že skutkový záver orgánov daňovej správy „zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade 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... uviedol dodanie tovaru oslobodené oddane podľa § 43 zákona o DPH, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).“.

20. V sťažnostiach doručených ústavnému súdu sťažovateľ najprv na všeobecnej úrovni dôvodí, že každý z napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu „trpí vadami, ktoré ho robia nezákonným. Predovšetkým sa súd nevysporiadal s otázkou rovnakého postavenia strán, keď prihliadol len na dôkazy predkladané správcom dane a odmietol hodnotiť dôkazy sťažovateľa. Sťažovateľ už v konaní pred krajským súdom poukazoval na tento stav, že v rámci daňového konania neboli vykonané dôkazy na riadne zistenie skutkového stavu. Daňové orgány v dôvodoch svojich rozhodnutí vôbec neuviedli dôkazy jednoznačne svedčiace v prospech sťažovateľa.“.

21. Následne sťažovateľ na prvom mieste kritizuje súdy konajúce v jeho veciach za ich postoj k jeho žalobnej námietke o porušení § 79 zákona o DPH orgánmi daňovej

správy tým, že daňové kontroly neboli začaté v zákonom stanovenej lehote. V sťažnosti proti rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 48/2015-83 namieta, že krajský súd „*len doslovne odcitoval vyjadrenie Finančného riaditeľstva SR, ktoré vecne so zdaňovacím obdobím mesiaca júl 2011 nesúvisí. Najvyšší súd SR nepriamo potvrdil, že postup správcu dane bol v tomto smere nezákonný, avšak už túto nezákonnosť v tomto štádiu konania nie je možné preskúmať. Konštatoval, že sťažovateľ sa mal právo domáhať sa právnej ochrany už skôr a to podaním návrhu na konanie o ochrane pred nezákonným zásahom..., čo neučinil. Rovnakého pochybenia ako krajský súd sa dopustil aj najvyšší súd, keď... obhajuje postup správcu dane za iné zdaňovacie obdobie, než k akému vznikol sťažovateľovi nárok na nadmerný odpočet.*“. V sťažnosti proti rozsudku č. k. 3 Sžf 46/2015-147 kritizuje krajský súd za to, že „*odkázal na medze žaloby, ktorými je... správny súd viazaný... Táto argumentácia súdu je právne neobhájiteľná, nakoľko súd mal vyzvať žalobcu v intenciách ustanovenia § 43 ods. 1, 2 Osp na doplnenie žaloby...*“. Napokon v sťažnosti proti rozsudku č. k. 3 Sžf 11/2015-183 sťažovateľ uviedol, že krajský súd sa k porušeniam „*základných zásad daňového konania*“ tým, že došlo k odopretiu nároku na nadmerný odpočet, „*vôbec nevyjadril. Najvyšší súd SR nepriamo potvrdil, že postup správcu dane bol v tomto smere nezákonný, avšak už túto nezákonnosť preskúmať nemohol s odkazom na medze žaloby. Poukázal na aplikáciu dispozičnej zásady, ktorou sa súd v správnom súdnictve riadi a keďže žalobca na toto zákonné porušenie v obsahu žaloby nepoukázal, nemohol sa ním zaoberať. Sťažovateľ konštatuje, že správca dane týmto zasiahol do jeho práva kardinálnym spôsobom.*“.

22. Sťažovateľ tiež namieta, že „*ak sa Najvyšší súd SR, krajský súd a daňové orgány obidvoch stupňov dôsledne nezaoberali tzv. kardinálnou námietkou, t. j. nedodržaním lehoty na vykonanie daňovej kontroly a nevrátením nadmerného odpočtu v zákonom stanovenej lehote, boli dôkazy z ktorých, ako rozhodujúcich sa pri rozhodovaní vychádzalo vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi a teda na ne nebolo možné prihliadať, došlo k porušeniu ustanovenia čl. 12 ods. 1, čl. 13 ods. 4 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Tým bola porušená aj zásada spravodlivosti súdneho konania a tým je porušené aj ustanovenie čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.*“.

23. Podľa sťažovateľa „súdy a daňové orgány si bez vykonania riadneho dokazovania osvojili záver o spochybniteľnosti dodania tovaru do iného členského štátu EÚ, neuznali medzinárodné náložné listy a dodacie listy deklarujúce dodanie tovaru, ktorých predkladateľnosť požaduje § 43 ods. 5 písm. a/ a písm. d/ zákona o DPH na preukázanie uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane. Obidva orgány odmietli vykonať dôkazy navrhované sťažovateľom na preukázanie oprávnenosti jeho nároku na uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie... čím sťažovateľovi odňali základné procesné právo ako účastníka daňového konania a to právo na úzku súčinnosť a spoluprácu a zákonný postup, určené v ustanoveniach § 2 ods. 1, 2 a 8, § 15 ods. 5 písm. d/ a § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb... Týmto bolo porušené aj ústavné právo sťažovateľa podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR.“.

24. V sťažnosti proti rozsudku č. k. 3 Sžf 11/2015-183 hodnotí sťažovateľ rozhodnutie najvyššieho súdu ako „arbitrárne, nakoľko daňové orgány oboch stupňov vyhodnotili dôkazný stav nezákonne a účelovo proti daňovému subjektu a súdy sa s tým stotožnili. Svoje rozhodnutie odôvodnili len tým, že bolo povinnosťou daňového subjektu preukázať dodanie tovaru daňovému subjektu registrovanému na DPH v Maďarsku.“. Nadväzne vyhodnocuje, že „úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu... je posudzovať, či správny orgán príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a čo obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi“. Podľa sťažovateľa „správca dane v danom prípade takto nepostupoval, keď nežadovál dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, skutkové zistenia nedostatočne vyhodnotil a vo veci rozhodol predčasne a z ktorých dôvodov pokiaľ Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutie správcu dane potvrdilo, nerozhodlo v súlade so zákonom a preto neboli splnené podmienky pre zamietnutie žaloby údom prvého stupňa. Najvyšší súd SR sa pri hodnotení administratívneho spisu v rámci preskúmania rozhodnutí upriamil len na zisťovanie, či došlo k uskutočneniu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane,

keďže na medzinárodnom náložnom liste a dodacích listoch preverených u deklarovaného prepravcu tovaru chýbal potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcim. Sťažovateľ zvyrazňuje, že v rámci daňového konania správca dane ako kontrolný orgán nemal záujem dodávku tovaru do iného členského štátu únie došetriť, hoci sťažovateľ navrhol vykonať v tomto smere dôkazy potvrdzujúce dodanie tovaru cez hranicu a jeho odber zahraničným zákazníkom.“.

25. Sťažovateľ vo všetkých troch sťažnostiach na všeobecnej úrovni kritizuje aj kvalitu odôvodnenia napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu a vytýka najvyššiemu súdu doslovné preberanie celých pasáží textu odôvodnenia z jedného rozsudku do druhého (zámeny dotknutých zdaňovacích období).

26. Sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd o jeho sťažnostiach meritórne takto rozhodol:

«Právo sťažovateľa – spoločnosti MARIOL KN s. r. o., so sídlom Družstevná 1177/8, 94501 Komárno, IČO: 36 738 913 zapísanej v obchodnom registri Okresného súdu Trnava, oddiel Sro., vlož. Č. 30575/T, 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 podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky porušené bolo.

Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 27. júla 2016 v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf/46/2015 (resp. „3 Sžf/48/2015“, resp. „3 Sžf/11/2015“) sa zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Spoločnosti MARIOL KN s. r. o., so sídlom Družstevná 1177/8, 945 01 Komárno sa priznáva náhrada trov konania na trovách právneho zastupovania v sume 286 – EUR, ktoré je Najvyšší súd Slovenskej republiky... povinný zaplatiť na účet advokátky JUDr. Márie Kuttnerovej... v lehote dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto rozhodnutia.»

27. Sťažovateľ ústavnému súdu navrhol aj dočasné opatrenie spočívajúce v odklade vykonateľnosti napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu i rozhodnutí daňových orgánov konajúcich v jeho veciach, ktoré v konaniach o správnych žalobách boli preskúmané.

28. Ústavný súd uznesením č. k. PLs. ÚS 9/2017-9 z 29. marca 2017 spojil podľa § 166 ods. 1 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „CSP“) v spojení s § 31a 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“) a podľa čl. II ods. 10 Rozvrhu práce Ústavného súdu Slovenskej republiky na obdobie od 1. marca 2017 do 28. februára 2018 (ďalej len „rozvrh práce“) sťažnosti sťažovateľa vedené pod sp. zn. Rvp 15059/2016 a sp. zn. 36/2017 na spoločné konanie, ktoré sa bude ďalej viesť pod sp. zn. Rvp 15059/2016.

II.

29. Podľa § 31a ods. 1 zákona o ústavnom súde ak tento zákon neustanovuje inak a povaha veci to nevyklučuje, použijú sa na konanie pred ústavným súdom primerane ustanovenia Civilného sporového poriadku.

30. Podľa § 166 ods. 1 CSP v záujme hospodárnosti konania súd spojí na spoločné konanie také konania, ktoré sa pred ním začali a skutkovo spolu súvisia alebo sa týkajú tých istých strán.

31. Zákon o ústavnom súde nemá osobitné ustanovenie o spojení vecí, avšak v súlade s citovaným § 31a ods. 1 zákona o ústavnom súde možno v konaní o sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy použiť na prípadné spojenie vecí primerane § 166 ods. 1 CSP.

32. Podľa čl. II ods. 10 rozvrhu práce ústavného súdu v záujme hospodárnosti konania môže plénum ústavného súdu rozhodnúť o spojení vecí patriacich do pôsobnosti senátov ústavného súdu, ktoré boli pridelené členom rôznych senátov ako sudcom spravodajcom, na spoločné konanie, ak tieto veci spolu skutkovo súvisia alebo sa týkajú tých istých účastníkov. Návrh na rozhodnutie o spojení môže plénu ústavného súdu podať sudca spravodajca vo veci, ktorej spojenie s inou vecou sa navrhuje, alebo predsedníčka ústavného súdu. Ak vzhľadom na okolnosti hodné osobitného zreteľa nerozhodne plénum inak, je na spoločné konanie o spojených veciach príslušný ten senát ústavného súdu, ktorého členom je sudca spravodajca v tej zo spájaných vecí, v ktorej začalo konanie

na ústavnom súde skôr (§ 18 ods. 2 zákona o ústavnom súde). Za rovnakých podmienok môže plénum ústavného súdu rozhodnúť o spojení vecí patriacich do jeho pôsobnosti, ktoré boli pridelené rôznym sudcom spravodajcom. Ak vzhľadom na okolnosti hodné osobitného zreteľa nerozhodne plénum inak, sudcom spravodajcom v spoločnom konaní o spojených veciach je sudca spravodajca v tej zo spájaných vecí, v ktorej začalo konanie na ústavnom súde skôr. O spojení ostatných vecí patriacich do pôsobnosti senátov ústavného súdu, ktoré spolu skutkovo súvisia alebo sa týkajú tých istých účastníkov, rozhoduje príslušný senát ústavného súdu určený podľa bodu 5, a to na návrh sudcu spravodajcu vo veci, ktorej spojenie s inou vecou sa navrhuje. Ak vzhľadom na okolnosti hodné osobitného zreteľa nerozhodne senát inak, sudcom spravodajcom v spoločnom konaní o spojených veciach je sudca spravodajca v tej zo spájaných vecí, v ktorej začalo konanie na ústavnom súde skôr.

33. S prihliadnutím na právnu a skutkovú súvislosť spojených sťažností a sťažnosti vedenej pod sp. zn. Rvp 14708/2016, a taktiež prihliadajúc na totožnosť v osobe sťažovateľa, rozhodol ústavný súd, uplatniac citované právne normy, tak, ako je uvedené v bode 1 výroku tohto uznesenia, teda, že so spojenými sťažnosťami vedenými pod sp. zn. Rvp 15059/2016 a pod sp. zn. Rvp 36/2017 spojil aj sťažnosť sťažovateľa vedenú pod sp. zn. 14708/2016 (bod 1 výroku tohto uznesenia).

III.

34. 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 ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

35. Podľa § 25 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

36. Podľa § 20 ods. 4 zákona o ústavnom súde ústavný súd je viazaný návrhom na začatie konania okrem prípadov výslovne uvedených v tomto zákone.

37. Viazanosť ústavného súdu návrhom sa vzťahuje najmä na návrh výroku rozhodnutia, ktorého sa sťažovateľ domáha. Ústavný súd teda môže rozhodnúť len o tom, čoho sa sťažovateľ domáha v petite svojej sťažnosti (m. m. III. ÚS 2/05, II. ÚS 19/05), keď navyše znenie petitu sťažnosti vzhľadom na kvalifikované právne zastúpenie sťažovateľa nemá ústavný súd dôvod spochybňovať.

38. V petitoch svojich sťažností sťažovateľ zhodne v prvých odsekoch navrhol vyslovenie porušení konkretizovaných základných práv, explicitne však neuviedol, akými zásahmi k týmto porušeniam malo dôjsť. V druhých odsekoch však navrhol ústavnému súdu zrušenie individualizovaných rozhodnutí najvyššieho súdu. Preto ústavný súd nevyhodnotil popísaný nedostatok ako prekážku pre spojenie všetkých troch sťažností a pre ich ďalšie predbežné prerokovanie.

39. Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, 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.

40. 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.

41. Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 (aj v konaní pred súdom, pozn.) rovní.

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

43. Rozsudky najvyššieho súdu, ktoré sťažovateľ svojimi sťažnosťami atakuje, sú rozhodnutiami súdu v správnom súdnictve. Ide o špecifickú kategóriu výkonu súdnej právomoci zameranú na ochranu subjektívnych práv adresátov výkonu verejnej správy, a to na kriteriálnej báze zákonnosti postupov a rozhodnutí orgánov verejnej správy (napr. III. ÚS 502/2015).

44. Pri ústavno-súdnom prieskume rozhodnutí súdov vydaných v správnom súdnictve musí ústavný súd prihliadať nielen na prioritné účelové zameranie správneho súdnictva uvedené v prechádzajúcom odseku, ale aj na viaceré zásady ovládajúce súdnu ochranu verejných subjektívnych práv fyzických osôb a právnických osôb, voči ktorým je verejná správa vykonávaná. Tieto zásady vyjadrujú okrem iného aj medze (čl. 51 ods. 1 ústavy), v akých sa žalobca v správnom súdnictve môže domáhať svojho základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy. Spomenuté medze sú i vyjadrením skutočnosti, že správny súd poskytuje právnu ochranu nadväzne na právnu ochranu poskytovanú predtým v administratívnom konaní orgánom verejnej správy ako právne aprobovanou zložkou štátneho mechanizmu, resp. mechanizmu verejnej moci v tej jej časti (výkonná moc), ktorá je od súdnej moci konštitucionálne oddelená, a za mocenskú aktivitu ktorej súčasne nesie štát zodpovednosť. Z uvedenej analýzy rezultuje aj požiadavka dôsledného dodržiavania dispozičnej zásady v správnom súdnictve, ktorú podčiarkuje viazanosť správneho súdu dôvodmi žaloby (žalobnými bodmi). Správny súd je teda v zásade oprávnený preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia orgánu verejnej správy iba z hľadiska tých námietok, ktoré žalobca zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom (§ 250a Občianskeho súdneho poriadku; v súčasnosti § 49 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov) s dostatočnou zrozumiteľnosťou a potrebnou podrobnosťou vo svojej žalobe predniesol.

45. Uvedenými zásadnými poznámkami ústavný súd súčasne odpovedá na jednu zo sťažnostných námietok proti rozsudku č. k. 3 Sžf 46/2015-147 spočívajúcu v tvrdení, podľa ktorého krajský súd *„odkázal na medze žaloby, ktorými je... správny súd viazaný... Táto argumentácia súdu je právne neobhájiteľná, nakoľko súd mal vyzvať žalobcu v intenciách ustanovenia § 43 ods. 1, 2 Osp na doplnenie žaloby...“*. Najvyšší súd potom

podľa sťažovateľa toto pochybenie nenapravil. V sťažnosti proti rozsudku č. k. 3 Sžf 11/2015-183 zas v tejto súvislosti sťažovateľ dôvodil, že „*najvyšší súd SR nepriamo potvrdil, že postup správcu dane bol v tomto smere nezákonný...*“.

46. Citované zdôvodnenie sťažnosti (sp. zn. Rvp 15059/2016) je nepochopením vysvetlenej podstaty viazanosti správneho súdu žalobnými dôvodmi. Sťažovateľom navrhnutý postup by bol v príkrom rozpore so zákonom, nedovolené by zvýhodňoval žalobcu a svojou podstatou by spochybnil i nezaujatosť konajúceho senátu správneho súdu. Obdobne, poukaz najvyššieho súdu na neprípustnosť súdneho prieskumu spornej daňovej kontroly cez prizmu súladu s § 79 zákona o DPH (sp. zn. Rvp 36/2017) nemožno interpretovať ako nepriame potvrdenie jej nezákonnosti, ale výlučne ako nedovolenosť meritórneho prejednávania takejto odvolacej námietky kvôli podobe, v akej žalobca (sťažovateľ) dispozičnú zásadu v správnom súdnictve využil.

47. Ak sa krajský súd v rozsudkoch č. k. 14 S 104/2013-104 z 18. decembra 2014 a č. k. 14 S 150/2013-56 z 18. septembra 2014 vôbec nezoberal eventualitou porušenia § 79 zákona o DPH, išlo o odzrkadlenie dôvodov sťažovateľových žalôb, resp. o mieru jeho využitia dispozičnej zásady. Námietky sťažovateľa prednesené v odvolaniach proti uvedeným rozsudkom krajského súdu a spočívajúce v tvrdení nezákonnosti daňových kontrol, ktoré údajne začali v rozpore s § 79 zákona o DPH, boli v uvedených okolnostiach irelevantné, čo najvyšší súd na strane 13 odôvodnenia svojho rozsudku č. k. 3 Sžf 46/2015-147 z 27. júla 2016, resp. na strane 5 rozsudku č. k. 3 Sžf 11/2015-183 z 27. júla 2016 zrozumiteľne a primerane zdôvodnil.

48. Tretia spojená sťažnosť (sp. zn. Rvp 14708/2016) sa od ostatných dvoch parciálne líši tým, že sťažovateľ námietku nesprávnej aplikácie § 79 zákona o DPH predniesol už v žalobe proti odvolaciemu rozhodnutiu finančného riaditeľstva. Krajský súd v rozsudku č. k. 20 S 18/2014-45 z 27. januára 2015 vysvetlil legálne členenie subjektov oprávnených požadovať vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty do dvoch skupín z hľadiska zákonnej lehoty určenej správcovi dane na to, aby nadmerný dopočet vrátil alebo aby začal daňovú kontrolu zameranú na zistenie oprávnenosti uplatneného nároku platiteľa dane. Zároveň krajský súd zdôraznil, že sťažovateľ ako platiteľ dane

nevyužil oprávnenie podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH a na daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie nevyznačil, že spĺňa podmienky podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH. To malo podľa názoru krajského súdu za následok, že sa daňový úrad nemusel rozhodnúť o vrátení nadmerného odpočtu alebo alternatívne o začatí daňovej kontroly do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol (§ 79 ods. 2 zákona o DPH), ale do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol (§ 79 ods. 1 zákona o DPH).

49. V odvolaní potom sťažovateľ kritizoval tento právny názor a dodal, že „*daňové priznanie žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2011 krajský súd ani nemal k dispozícii*“. Najvyšší súd na formulované výhrady v prvom rade reagoval odkazom na § 15 ods. 8 v rozhodnom čase účinného 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“), ktorý umožňoval kontrolovanému daňovému subjektu namietať ešte počas výkonu daňovej kontroly postup zamestnanca správcu dane. Súčasne najvyšší súd odkázal aj na to, že vo vhodnom čase sťažovateľ mal účinný prostriedok nápravy (konanie proti inému zásahu orgánu verejnej správy), ktorým namietanú nezákonnosť začatia daňovej kontroly mohol atakovať. Napriek uvedeným procesným prekážkam súdneho prieskumu predmetnej žalobnej námietky sťažovateľa, najvyšší súd k nej zaujal aj vecné stanovisko. Konštatoval, že „*daňové priznanie žalobcu je súčasťou administratívneho spisu. Z neho taktiež jasne vyplýva, že žalobca v ňom na strane 2 (kolónka naľavo od riadkov 30 a 31 príslušného tlačíva) podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH nevyznačil, že spĺňa podmienky podľa odseku 2 citovaného ustanovenia*“.

50. Sťažovateľ v sťažnosti neuviedol žiadne námietky, ktoré by z ústavno-právneho hľadiska boli spôsobilé spochybniť právne závery krajského súdu i najvyššieho súdu a ktoré by tak vytvorili potrebný základ pre prípadné skúmanie rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 48/2015-83 z 27. júla 2016 v rámci meritórneho prejednania sťažnosti. Ústavný súd pripomína dve základné povinnosti daňového subjektu, ktorý je zároveň účastníkom daňového konania. Ide o povinnosť tvrdenia a povinnosť preukázať vlastné tvrdenia.

Práve prvú z uvedených povinností sťažovateľ plnil podaním daňového priznania vyznačujúceho sa sprísnenou písomnou formou (§ 38 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov), pretože v ňom bol povinný uviesť všetky skutočnosti rozhodujúce pre posúdenie ním uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. K nim patrila aj skutočnosť, ktorú mal na mysli vtedy účinný § 79 ods. 3 zákona o DPH. Ak si túto povinnosť nesplnil, potom nemohol očakávať, že správca dane bude iniciatívne zisťovať tie fakty, ktoré v rovine tvrdenia legálne zaťažovali sťažovateľa.

51. Ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Z tohto ústavného postavenia vyplýva, že úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05).

52. V nadväznosti na to nie je ústavný súd 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 náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyведенé 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).

53. Bez potreby citovania § 79 zákona o DPH (sťažovateľovi je jeho znenie známe zo všetkých troch jeho káuz) možno uzavrieť, že výklad právnych noriem zakotvených v tomto zákonnom ustanovení, ktorý podali a z neho vychádzali krajský súd i najvyšší súd, je logický, nevzbudzuje žiadne pochybnosti o nearbitrárnosti, či o takom uplatnení, ktoré by akokoľvek mohlo narušiť zákonnosť a objektivitu výsledku súdneho prieskumu napadnutých rozhodnutí daňových orgánov. Preto námietku sťažovateľa v sťažnosti

sp. zn. Rvp 14708/2016 o nesprávnom výklade a uplatnení § 79 zákona o DPH na jeho prípad krajským súdom a najvyšším súdom ústavný súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

54. Z uvedených dôvodov ústavný súd neakceptoval ani kritiku sťažovateľa, podľa ktorej sa najvyšší súd nezaoberal „*tzv. kardinálnou námietkou, t. j. nedodržaním lehoty na vykonanie daňovej kontroly a nevrátením nadmerného odpočtu v zákonom stanovenej lehote*“. V prípadoch vedených pod sp. zn. Rvp 15059/2016 a sp. zn. Rvp 36/2017 totiž najvyšší súd pre vysvetlené procesné prekážky nebol oprávnený vecne spornú námietku posudzovať a v prípade vedenom pod sp. zn. Rvp 14708/2016 sa s ňou vysporiadal nespochybniteľne ústavným spôsobom.

55. Sťažovateľ tiež v sťažnostiach kritizoval, že si oba sudy konajúce v jeho veciach osvojili dôkazné vyhodnotenie formálnych dôkazov (medzinárodné náložné listy, dodacie listy), ktoré predložil na podporu uplatnených nárokov, pričom nevykonali ďalšie dokazovanie ním navrhované.

56. V napadnutých rozsudkoch najvyšší súd zhodne vyhodnotil, že v dokladoch predložených sťažovateľom „*nie je potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcim*“. Tento záver nespochybňuje ani samotný sťažovateľ. Zreteľne preto došlo k eliminácii dôkaznej sily ním predkladaných dokladov, čo následne najvyšší súd posúdil tak, že 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 naň, aj právo na žalobcom uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie*“.

57. V prípade právneho režimu dane z pridanej hodnoty samotný zákon predpisuje, ako je potrebné splnenie podmienok daňových nárokov platiteľa dane preukazovať. 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 DPH. Ich predložením teda platiteľ dane unesie dôkazné bremeno ohľadne tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Pravda, na to, aby analyzované doklady boli spôsobilé vykázať potrebnú dôkaznú hodnotu, bezpochyby musia obsahovať náležitosti

vyžadované osobitnými predpismi. Práve kvôli ich predpísanému obsahu ich zákonodarca explicitne postavil do role spôsobilého dôkazného prostriedku. Preto, ak náležitosti ich obsahu chýbajú, dochádza súčasne k podstatnému spochybneniu ich dôkaznej sily, a to až v miere porovnateľnej s procesnou situáciou, v ktorej by platiteľ dane žiadne doklady k uplatnenému nároku nepredložil.

58. Z uvedených dôvodov ústavný súd závery najvyššieho súdu, ktoré boli výsledkom súdneho prieskumu výsledkov dokazovania realizovaného na úrovni orgánov daňovej správy, nepovažuje za ústavne problematické.

59. Pokiaľ ide o sťažovateľove výhrady k nedoplneniu ním navrhovaného dokazovania orgánmi daňovej správy, ústavný súd odkazuje na podrobnejšie rekapitulácie dokazovaní realizovaných v daňových konaniach obsiahnuté v prvostupňových rozsudkoch krajských súdov. Z nich vyplýva, že správca dane (rovnako finančné riaditeľstvo) sa neobmedzil iba na vyhodnocovanie dokladov predložených sťažovateľom z hľadiska ich obsahových náležitostí, ale realizoval aj ďalšie zisťovania, a to predovšetkým v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorá potvrdila nekontaktnosť deklarovaných odberateľov tovaru. Obdobne krajský súd poukazoval na súvisiace finančné transakcie bez dostatočnej identifikácie i na personálne prepojenie sťažovateľa a obchodných spoločností, ktoré vystavovali relevantné dodacie listy. Množstvo a charakter pochybností vnesených do prejednávanych prípadov prostredníctvom dokazovania ako celku podľa názoru ústavného súdu plne odôvodňujú závery krajského súdu i najvyššieho súdu, ktoré odmietnutia ďalších sťažovateľových dôkazných návrhov orgánmi daňovej správy nevyhodnotili ako stojace v napätí s požiadavkou účinnej ochrany subjektívnych práv sťažovateľa a s požiadavkou ochrany zákonnosti v daňovom konaní. Pritom vhodne poukázali na legálne determinované rozdelenie dôkazného bremena v daňovom konaní.

60. V každom právom regulovanom aplikačnom procese musí orgán, ktorý ho realizuje, disponovať možnosťou ukončiť zisťovanie skutkového stavu veci a zabrániť účastníkovi tohto konania v ďalšom dokazovaní. Kedy sa to v konaní má stať, nie je možné určiť exaktne zákonom, keďže každý prípad je po skutkovej stránke jedinečný. Dôležitým a aj kontrolovateľným ukazovateľom je vytvorenie natoľko komplexného skutkového

obrazu prejednávanej veci, ktorý pri danom spôsobe regulácie rozdelenia dôkazného bremena umožní bez pochybností prijať právny záver o merite veci. Hneď ako sa tento stav dosiahne, je orgán realizujúci konanie oprávnený ďalšie dôkazné návrhy účastníka konania odmietnuť. V správnom súdnictve je súd preskúmavajúci postup a rozhodnutie správneho orgánu povinný prihliadať na tieto rámce a podľa rešpektu k nim vyhodnotiť, či administratívne dokazovanie rešpektovalo právo účastníka konania na právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a podľa čl. 48 ods. 2 ústavy.

61. Ústavný súd je vzhľadom na popísané okolnosti realizovaných dokazovaní a ich výsledkov toho názoru, že v posudzovaných prípadoch sťažovateľa nebolo dôvodné od krajského súdu a od najvyššieho súdu očakávať závery, podľa ktorých by zistenia skutkových stavov orgánmi daňovej správy neboli dostačujúce pre daňové rozhodnutia vo veci samej. Nemôže sa preto stotožniť ani s kritikou sťažovateľa, podľa ktorej *„Najvyšší súd SR sa pri hodnotení administratívneho spisu v rámci preskúvania rozhodnutí upriamil len na zisťovanie, či došlo k uskutočneniu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane, keďže na medzinárodnom náložnom liste a dodacích listoch preverených u deklarovaného prepravcu tovaru chýbal potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcim.“*. Ústavný súd pripomína, že reálne uskutočnenie dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu je elementárnym predpokladom pre akékoľvek ďalšie úvahy o oslobodení dodávateľa od dane. Aj keby všetky ďalšie podmienky uvedené v § 43 zákona o DPH boli splnené, ale k reálnemu premiestneniu tovaru do iného členského štátu by nedošlo, nemožno oslobodenie od dane podľa uvedeného ustanovenia zákona priznať. Preto niet divu, že najvyšší súd dokazovania v daňových konaniach preskúmaval prioritne cez prizmu naplnenie tejto analyzovanej podmienky.

62. Ústavný súd neopomenul, že daňové kauzy prejednávané správnymi súdmi, ktoré potom viedli k podaniu predbežne prerokovaných sťažností, sa obsahovo koncentrovali aj na ďalšie žalobné body (nezákonnosť prerušenia daňových kontrol, prekročenie maximálnej prípustnej dĺžky ich trvania, chýbajúce podpisy na protokoloch o daňových kontrolách). Sťažovateľ však už v sťažnostiach osobitne nenamietal konflikt spôsobu, akým sa s týmito žalobnými dôvodmi najvyšší súd vysporiadal, s požiadavkami plynúcimi z označených základných práv. Súčasne pri prieskume odôvodnení napadnutých

rozsudkov ústavný súd nezistil žiadne signály, ktoré by zásadne spochybnili ústavnú akceptovateľnosť napadnutých rozsudkov práve pri vysporiadavaní sa s týmito žalobnými dôvodmi. Preto nepovažoval za potrebné podrobnejšie odôvodňovať ústavnú súladnosť napadnutých rozsudkov v týchto častiach.

63. V závere odôvodnenia svojho uznesenia ústavný súd zhrňujúco konštatuje, že už pri predbežnom prerokovaní sťažnosti dospel k záveru, že spôsob, akým sa najvyšší súd vysporiadal s odvolacími námietkami sťažovateľa, nemožno za žiadnych okolností spochybniť z hľadiska požiadavky účinnej ochrany jeho základných práv, ktorých porušenie v sťažnostiach tvrdí.

64. Na základe uvedených záverov ústavný súd sťažnosti sťažovateľa odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu ich zjavnej neopodstatnenosti. Vzhľadom na to zostalo bez právneho významu zaoberať sa návrhmi na zrušenie napadnutých rozsudkov, návrhmi na priznanie náhrady trov právneho zastúpenia i návrhmi na dočasné opatrenia.

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

V Košiciach 23. januára 2018