SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 692/2025-22

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ladislava Duditša a sudcov Libora Duľu (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **FERONA Slovakia, a.s.,** Bytčická 12, Žilina, IČO 36 401 137, zastúpenej advokátkou JUDr. Ľubicou Masárovou, PhD., Landererova 6, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/12/2025 zo 14. augusta 2025 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 sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 24. novembra 2025 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a čl. 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „charta“) rozsudkom najvyššieho správneho označeným v záhlaví. Zároveň žiada napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť najvyššiemu správnemu súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a pripojených príloh vyplýva, že Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2011, o ktorej vyhotovil protokol zo 6. júna 2016. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím zo 7. februára 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil sťažovateľke rozdiel dane vo výške 23 198,08 eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2011.

3. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím z 25. augusta 2020 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný a správca dane neuznali sťažovateľke

uplatnené právo na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní v súvislosti s dodaniami tovarov pre spoločnosť PROFEET HUNGARY KFT (ďalej len „odberateľka“).

4. Správca dane vykonal u sťažovateľky miestne zisťovanie na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) adresovanej orgánom maďarskej finančnej správy. V odpovedi na MVI zahraničné orgány štátnej správy uviedli, že odberateľka je nekontaktná, nepredložila správcovi dane relevantné doklady a ani daňové priznanie za štvrtý kvartál roku 2012. Údaje v systéme VIES (systém výmeny informácií o DPH) neboli preukázané.

5. Následne správca dane vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia roku 2011 a prostredníctvom MVI preveroval, či došlo k reálnemu uskutočneniu intrakomunitárnych zdaniteľných obchodov maďarskej odberateľke. Podľa odpovede, ktorú dostal 12. apríla 2016, bolo odberateľke 14. augusta 2013 zrušené DIČ, keďže spoločnosť bola v sídle nedostupná. Konateľ odberateľky v rozhodujúcom období ([redacted]) bol nedostupný a nepredložil dokumentáciu. Spoločnosť nemala žiadne vhodné priestory na skladovanie kovového materiálu.

6. Správca dane zistil, že odberateľka mala obchodné vzťahy aj so spoločnosťou FERRO CORE, a. s. Zo zabezpečených dokumentov tejto spoločnosti (z odpovedí na MVI) vyplynula nemožnosť kontaktovania konateľa maďarskej odberateľky ([redacted]), ktorý sa mal presťahovať do Rumunska, a zistenie, že v sídle maďarskej odberateľky nebola vykonávaná ekonomická činnosť. Spoločnosť vo svojich daňových priznaniach deklarovala intrakomunitárne dodania, nebolo z nich však možné zistiť, o dodania akého tovaru išlo. Hlavnou podnikateľskou činnosťou predmetnej spoločnosti bolo sprostredkovanie obchodu (bez zaevidovaných zamestnancov). Zo zistení príslušných policajných orgánov vyplynulo, že [redacted] sa nenachádza v evidencii obyvateľov a ide pravdepodobne o fiktívnu identitu. Uvedené zistenia boli podľa žalovaného relevantné z hľadiska vyhodnotenia pôsobenia a obchodovania deklarovaného odberateľkou sťažovateľky.

7. Správca dane nespochybňoval naloženie tovaru a jeho dopravu na hraničný prechod s Maďarskom, ale to, že jeho nadobúdateľom v zahraničí bola spoločnosť deklarovaná v predložených dokladoch, teda odberateľka. Miestom dodania tovaru mala byť adresa sídla odberateľky, ktorá je však fiktívnym sídlom. Maďarská finančná správa vykonala miestne zisťovanie, v zmysle ktorého sa na adrese sídla odberateľky nenachádzali podnikateľské či skladovacie priestory. V predložených dokladoch nebolo uvedené konkrétne miesto vykládky tovaru (v sídle odberateľky vykládka tovaru nemohla byť realizovaná).

8. Prepravné spoločnosti (B.B.Z. – TRANSPORT KFT a BÁRDOS – TRANSPORT BT) neboli kontaktné, jedna z nich bola zrušená. Nepodarilo sa preto preveriť a potvrdiť uskutočnenie prepravy konkrétnemu odberateľovi v Maďarsku. Žiadny z predložených dokladov nepreukazoval prevzatie tovaru deklarovanou odberateľkou na deklarovanom mieste fyzickej vykládky tovaru.

9. Dôkazným bremenom sťažovateľky bolo preukázať dodanie tovaru zahraničnej odberateľke a na tento účel si zabezpečiť doklady o mieste vykládky tovaru a mieste jeho prevzatia v zahraničí. Toto dôkazné bremeno sťažovateľka neuniesla.

10. Žalovaný uznal, že v rámci elektronického mýtneho systému bol zaznamenaný pohyb konkrétnych vozidiel po štátnu hranicu Slovenskej republiky a Maďarska, avšak sťažovateľkou a vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že preprava bola vykonaná od sťažovateľky

k deklarovanej odberateľke. Túto skutočnosť nepotvrdila ani deklarovaná maďarská odberateľka a ani deklarovaní prepravcovia tovaru. Prepravné spoločnosti namietané sťažovateľkou (Gold Acél Kft; GYETVAI ZOLTÁN, HONOR PLUSZ) neboli podľa predložených dokladov v auguste 2011 prepravcami tovarov sťažovateľky.

11. Dodatočné navrhnutie vypočutia svedkov ([redacted], [redacted]) až vo vyrubovacom konaní považoval správca dane za účelové a nemajúce oporu v zákone. Sťažovateľka bola, čo sa týka transparentnej komunikácie a dohody obvyklých obchodných podmienok s odberateľmi, oboznámená so zisteniami správcu dane počas daňovej kontroly, a preto už v tejto fáze mohla navrhnúť výsluch svedkov, najneskôr však vo vyjadrení k protokolu.

12. Proti rozhodnutiu žalovaného podala sťažovateľka správnu žalobu a v spojení s prvostupňovým rozhodnutím sa domáhala ich zrušenia. Správny súd v Bratislave rozsudkom č. k. BA-6S/238/2020-103 z 19. septembra 2024 správnu žalobu zamietol.

13. Správny súd k námietke sťažovateľky o prekročení maximálnej dĺžky daňovej kontroly uviedol, že daňová kontrola bola začatá 21. októbra 2014, prerušená bola z dôvodu MVI od 23. júna 2015 do 17. decembra 2015 a od 22. januára 2016 do 12. apríla 2016 a skončená bola doručením protokolu s výzvou 10. júna 2016. Jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula 6. júla 2016, bola teda zachovaná. Z administratívneho spisu považoval správny súd za preukázané, že odpovede na MVI boli správcovi dane doručené 17. decembra 2015 a 12. apríla 2016, a práve tieto dátumy považoval za rozhodujúce. Doručením odpovedí správcovi dane odpadli dôvody prerušenia daňovej kontroly, v daňovej kontrole bolo potrebné pokračovať a v súlade s tým správca dane aj postupoval.

14. Správny súd neidentifikoval ani účelovosť postupu správcu dane pri opakovanom prerušení daňovej kontroly. Správca dane odôvodnil potrebu vykonania ďalšej MVI (neuspokojivé prvotné výsledky týkajúce sa prepravy tovaru a odberateľky), a preto správny súd takýto postup nepovažoval za nezákonný a neodôvodnený (poukazujúc na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/24/2012 z 13. novembra 2012 a rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 726/2016). Sťažovateľka bola s dôvodmi prerušenia daňovej kontroly oboznámená a bolo jej umožnené sa vyjadriť.

15. Správny súd dal do pozornosti kľúčové zistenia správcu dane a žalovaného, že DIČ DPH zahraničnej odberateľky bolo zrušené, že prepravcovia tovaru sú nekontaktní, zrušení a nemohli potvrdiť realizovanie prepravy, že odberateľka a jej konateľ sú tiež nekontaktní a nemôžu tak potvrdiť uskutočnenie obchodov so sťažovateľkou. Rovnako aj v prípade obchodov s inými spoločnosťami (FERRO CORE, a. s.) bola odberateľka nekontaktná, a hoci v daňových priznaniach priznala intrakomunitárne dodanie, nebolo možné určiť, o aký tovar išlo. Preverením prepravy cez mýtny systém bolo zistené, že konkrétne vozidlá prekročili štátnu hranicu s Maďarskom, avšak nepreukázali prepravu v Maďarsku a doručenie tovaru konečnému odberateľovi (jeho identitu).

16. Za preukázané považoval správny súd aj to, že všetky potvrdenia o realizácii obchodu k doloženým dokladom boli vystavené v Košiciach, podpísané osobou [redacted], ktorý nebol konateľom odberateľky, a nebolo preukázané ani jeho oprávnenie za ňu konať. Na deviatich

z desiatich predložených dokladov bolo uvedené miesto vykládky – Ferona a. s., prevádzka Košice a subjekt, ktorý tovar prevzal – zahraničný odberateľ.

17. Sťažovateľka nepredložila riadne vyplnené doklady, preprava nebola riadne potvrdená prepravcom či odberateľom, dodacie listy neboli potvrdené odberateľom uvedeným na faktúrach. Nekontaktnosť prepravcov tak podľa správneho súdu nebola jedinou relevantnou pochybnosťou. Nebola preukázaná preprava tovaru k odberateľke (dôkazy preukazujú len jej prepravu k štátnej hranici) a ani identita skutočného odberateľa v zahraničí. Rozhodnutie žalovaného bolo v tomto smere dostatočne odôvodnené a vychádzalo z riadne zisteného skutkového stavu a riadneho hodnotenia dôkazov. Orgány finančnej správy od sťažovateľky nepožadovali žiadne dôkazy nad rámec tých, ktoré boli nevyhnutné na preukázanie oslobodenia od DPH.

18. Správca dane a žalovaný pritom náležite preverili všetkých prepravcov, ktorí prepravovali tovar v zdaňovacom období august 2011 a na preskúmanie iných nebol dôvod. Nevykonanie výsluchu sťažovateľkou navrhovaných svedkov aj podľa názoru správneho súdu bolo ako navrhovaný dôkaz predložené oneskorene, pričom ich vykonanie by porušovalo účel daňovej kontroly a koncentračnú zásadu pri predkladaní dôkazov v rámci daňovej kontroly (rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 218/2024 z 24. apríla 2024, rozhodnutie najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sfk/27/2021 z 28. júna 2023).

19. Proti rozsudku správneho súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

II.
Argumentácia sťažovateľky

20. Sťažovateľka svoju ústavnú sťažnosť nasmerovala proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu a svoju argumentáciu nasmerovala do dvoch oblastí.

21. V prvej vo vzťahu k nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly sťažovateľka dôvodí, že
a) došlo k porušeniu jej práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré vykazuje znaky arbitrárnosti a nepreskúmateľnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jej zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti (ako aj v predchádzajúcich konaniach),
b) kasačný súd sa odklonil od ustáleného výkladu najvyššieho súdu, ktorý definoval kritériá, na základe ktorých je potrebné posudzovať, či správca dane postupoval zákonne pri prerušení daňovej kontroly bez toho, aby uvedené náležite vysvetlil.

22. Kasačný súd sa dôsledne nezaoberal argumentáciou sťažovateľky, že druhé prerušenie daňovej kontroly bolo nezákonné z dôvodu, že správca dane pri ňom nerešpektoval zásadu proporcionality. Nedal odpoveď na relevantné argumenty nastolené sťažovateľkou, tieto argumenty presvedčivo nevyvrátil ani nespochybnil. Riadne a dostatočne nevysvetlil, prečo rozhodnutie sp. zn. 5Sžfk/3/2018 nie je pre jeho vec relevantné, ak práve tu najvyšší súd definoval kritériá na posudzovanie zákonnosti postupu správcu dane pri opakovanom prerušovaní daňovej kontroly. Súčasťou týchto kritérií nie je posudzovanie dĺžky jednotlivých prerušení, resp. celkovej dĺžky prerušenia daňovej kontroly ani požiadavka, aby sa daňový subjekt počas prerušenia bránil prostriedkami ochrany proti nečinnosti. Ak kasačný súd takéto kritérium zaviedol, bolo nevyhnutné,

aby vysvetlil, prečo sa domnieva, že takéto kritérium nespochybňuje požiadavku kladenú na všetky štátne orgány konať v súlade s čl. 2 ods. 2 ústavy a princíp rovnosti pred zákonom. Kasačný súd vo svojej argumentácii neuviedol jediný dôvod, ktorý bránil správcovi dane, aby všetky potrebné informácie nevyhnutné na priznanie alebo odopretie práva na oslobodenie od dane dodania tovaru do iného členského štátu zisťoval naraz už pri prvom prerušení daňovej kontroly, najmä ak je z podmienok definovaných Súdnym dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor") k tejto otázke absolútne zrejmé, že bez zistenia relevantných informácií o odberateľoch nie je objektívne možné posúdiť splnenie všetkých podmienok na priznanie oslobodenia, a teda overenie odberateľa je vždy nevyhnutné. Taktiež nevysvetlil, prečo akceptoval postup správcu dane, ktorý je v rozpore s ustálenou správnou praxou, a prečo postup správcu dane nekonfrontoval s obsahom štandardizovaného formulára MVI, z ktorého je tiež zrejmé, že preverenie prepravy tovaru je, má a môže byť súčasťou overovania samotných odberateľov. Z ustálenej judikatúry súdov totiž vyplýva, že aj keď počas prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva právna neistota daňového subjektu o výsledku tejto kontroly.

23. V rámci druhej oblasti sťažovateľka namieta záver kasačného súdu o nepriznaní jej práva na oslobodenie od dane dodania tovaru pre odberateľku z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok stanovených pre oslobodenie od dane.

24. Namieta, že a) aj v tejto časti absentuje riadne odôvodnenie napadnutého rozsudku, a to z dôvodu nevysporiadania sa s jej zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti (aj v predchádzajúcich konaniach),

b) kasačný súd sa odklonil od záväzného výkladu Súdneho dvora, ktorý definoval kritériá, na základe ktorých je potrebné posudzovať, či daňový subjekt splnil hmotnoprávne a formálne podmienky na uplatnenie práva na oslobodenie intrakomunitárnych dodávok; v rozpore s týmto výkladom a najmä princípom právnej istoty spochybnil dôkazy vyžadované § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH"), ktoré predložila sťažovateľka na preukázanie splnenia formálnych a hmotnoprávnych podmienok pre oslobodenie intrakomunitárneho dodania, a to na základe nasledujúcich udalostí (nemožnosť overenia a potvrdenie týchto listín u odberateľky a prepravcov z dôvodu ich zrušenia, deregistrácie alebo nekontaktnosti), čím súd v zhode s daňovými orgánmi stanovil dodatočné podmienky na priznanie oslobodenia nad rámec zákona bez vysporiadania sa s relevantnou judikatúrou Súdneho dvora,

c) bola nesprávne posúdená otázka rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v daňovom konaní v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu ku skutočnostiam a k dôkazom produkovaným sťažovateľkou, pričom tieto chyby v procese dokazovania mali vplyv na hmotnoprávne posúdenie nároku na oslobodenie od dane dodávok do iného členského štátu pre odberateľku.

25. Kasačný súd prisvedčil sťažovateľke, že v prvom kole predložila všetky doklady predpokladané zákonom o DPH, čo správny súd nesprávne právne posúdil. Dospel však k záveru, že daňovými orgánmi deklarovaným dôvodom na nepriznanie práva na oslobodenie zo sporných obchodov sťažovateľky bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu identity skutočného

nadobúdateľa/odberateľa, a teda nesplnenie formálnej podmienky, ktorá vyžaduje, aby na faktúre bol uvedený správny odberateľ.

26. Ak kasačný súd tvrdí, že bola spochybnená identita odberateľky s poukazom na to, že odberateľka a prepravcovia pri následnom preverovaní (ktoré prebiehalo 4 roky po uskutočnení transakcií) nepotvrdili predložené údaje na CMR doklade, potom uplatnenie práva na oslobodenie podmienil v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora stanovením dodatočnej podmienky, a to že zákonom vyžadované doklady musia byť ešte dodatočne potvrdené prepravcom a odberateľom v čase preverovania.

27. Sťažovateľka poukázala na rozhodnutie z 25. septembra 2025 toho istého senátu kasačného súdu v inej jej veci vedenej pod sp. zn. 8Sfk/32/2025. Ak kasačný súd rozlíšenie tohto prípadu od prípadu posudzovaného v predmetnej veci videl v tom, že v tomto prípade daňové orgány nespochybňovali prepravu tovaru do Maďarska, ale identitu odberateľky, je takéto základné východisko, na ktorom založil všetku svoju argumentáciu v rozhodnutí, v priamom rozpore s rozhodnutiami daňových orgánov aj správneho súdu. Takto nesprávne ustálené východisko potom nemohlo viesť k spravodlivému a presvedčivému odôvodneniu rozhodnutia a zákonnému právnemu posúdeniu veci.

28. Spochybnenie obchodov s odberateľkou na základe následnej udalosti (nekontaktnosť odberateľky v čase preverovania, nepredloženie jej evidencií) znamená, že kasačný súd podmieňuje priznanie práva na oslobodenie popri podmienkach ustanovených v zákone o DPH splnením ďalšej podmienky, ktorou je predkladanie listín odberateľkou v čase preverovania a opätovné následné potvrdenie nadobudnutia tovaru v čase preverovania, čím porušuje princíp právnej istoty, keďže stanovuje dodatočné podmienky na priznanie práva na oslobodenie, ktoré zákon neobsahuje.

III.
Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

29. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti sťažovateľky.

30. Článok 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájiteľným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomocí súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájiteľnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté. V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje čl. 46 ods. 2 ústavy *lex specialis* vo vzťahu k všeobecnejšiemu čl. 46 ods. 1 ústavy. Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy. Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa

ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako je napr. právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokúvanej veci (m. m. III. ÚS 305/08).

31. Vo vzťahu k namietanému rozsudku treba poukázať na povahu a špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (IV. ÚS 127/2012).

32. Z rozhodovacej činnosti ústavného súdu vyplýva, že namietaný rozsudok kasačného súdu nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom správneho súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami orgánov verejnej správy, ktoré im predchádzali (III. ÚS 702/2021, III. ÚS 557/2022).

33. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom rozhodoval o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku správneho súdu vydanému v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy, pričom sťažovateľka v kasačnej sťažnosti uplatnila dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, teda nesprávny procesný postup, ktorým bolo znemožnené účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, nesprávne právne posúdenie veci a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

34. V prvom rade je potrebné poukázať na skutočnosť, že námietky sťažovateľky obsiahnuté v jej ústavnej sťažnosti sú totožné s jej námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti proti rozsudku správneho súdu, čo indikuje, že sťažovateľka vníma podanie ústavnej sťažnosti ako rozhodovanie súdu ďalšej inštancie.

35. Najvyšší správny súd vo vzťahu k prekročeniu maximálnej dĺžky daňovej kontroly (body 48 až 51 napadnutého rozsudku) poukázal na to, že správca dane prvýkrát prerušil daňovú kontrolu na účely vykonania MVI – preverenia prepravcov sťažovateľky, ktorí mali podľa predložených dokladov prepravovať tovar deklarovanej odberateľke, pričom potvrdenie prepravy zo strany prepravcov mohlo viesť k potvrdeniu obchodov sťažovateľky s odberateľkou. Avšak keďže prepravcovia neposkytli relevantné informácie, správca dane druhýkrát prerušil daňovú kontrolu a vykonal ďalšie MVI na účely získania ďalších relevantných informácií od deklarovanej odberateľky. Tento procesný postup správcu dane vyhodnotil kasačný súd za logický, odôvodnený aktuálnym dôkazným stavom v daňovej kontrole, bez prvkov svojvôle či účelovosti postupu správcu dane. Dokazovanie je vedené v zásade správcom dane a kasačný súd nepovažuje za neproporcionálny a svojvoľný postup správcu dane, ak v rámci prvého prerušenia daňovej kontroly z dôvodu MVI vykonal zisťovanie len v takom rozsahu, ktorý bol s ohľadom na v tom

čase zistený skutkový stav potrebný a dostatočný pre overenie obchodov sťažovateľky. Až následne pri zistení relevantných pochybností o obchodoch sťažovateľky svoje zisťovanie rozšíril druhým prerušením daňovej kontroly na účely ďalšieho MVI o ďalšie skutočnosti, ktoré mohli priniesť objasnenie zistených pochybností.

36. Vec sťažovateľky odlíšil od rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžfk/3/2018, keďže v predmetnej veci išlo o tri prerušenia daňovej kontroly neodôvodnené procesným postupom, presahujúce v celkovej dĺžke rok a 4 mesiace, teda zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, kde príslušný správny súd v konaní o žalobe proti nečinnosti konštatoval neodôvodnenú nečinnosť správcu dane v priebehu daňovej kontroly. V prípade sťažovateľky ide o dve prerušenia daňovej kontroly v celkovej dĺžke menej ako rok, vykonávaná MVI bola logicky odôvodnená procesným postupom správcu dane a sťažovateľka sa proti dĺžke prerušenia daňovej kontroly procesne nebránila (nenamietala ju a ani príslušným správnym súdom neboli konštatované prieťahy v konaní).

37. Vo vzťahu k otázke dôkazného bremena pri preukazovaní podmienok sťažovateľkou uplatneného práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní najvyšší správny súd (v bodoch 52 až 64 napadnutého rozsudku) poukázal na hmotnoprávne a materiálne podmienky priznania oslobodenia od dane vyplývajúce zo zákona o DPH a zo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31. decembra 2012, teda v čase realizácie zdaniteľných obchodov (ďalej len „smernica“), a s tým súvisiacu judikatúru. Vychádzajúc z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora, dal kasačný súd do pozornosti, že členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti ako tie, ktoré ustanovuje smernica, na účely riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom (bod 59 napadnutého rozsudku). Ľahká zneužiteľnosť práva na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní viedla zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok oslobodenia od dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (napr. rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 555/2023 z 18. marca 2024). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok – daňové oprávnenie uznané (rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 9Sžfk/1/2019 z 21. apríla 2020 publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 z 11. júna 2019 publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod R 6/2020).

38. Kasačný súd zdôraznil, že deklarovaným dôvodom na nepriznanie práva na oslobodenie od dane zo sporných obchodov sťažovateľky bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu identity skutočného nadobúdateľa, odberateľa deklarovaných tovarov. Spochybnením toho, že skutočným nadobúdateľom tovaru v Maďarsku bola odberateľka (pri nezistení iného skutočného odberateľa), bola spochybnená materiálna podmienka – status skutočného odberateľa ako zdaniteľnej osoby, resp. osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte.

39. V súhrne za kľúčové vyhodnotil kasačný súd (v bode 68 napadnutého rozsudku) zistenia správcu dane, že (i) v predložených dokladoch absentovalo riadne a podrobné uvedenie skutočnej adresy dodávky/vykládky tovaru, (ii) pri preverovaní odberateľky prostredníctvom MVI bola táto (rovnako ako jej konateľ) nekontaktná, nepredložila žiadnu dokumentáciu potvrdzujúcu uskutočnenie deklarovaných obchodov a ani ich nepotvrdila, (iii) pri preverovaní odberateľky prostredníctvom MVI bolo zistené, že jej sídlo je virtuálne a nemá iné skladovacie priestory, kam by mohol byť tovar od sťažovateľky doručený, (iv) pri preverovaní prepravných spoločností prostredníctvom MVI boli tieto nekontaktné alebo zrušené, nepredložili žiadne potvrdenia o realizácii prepravy a ani neuviedli adresy určenia prepravy tovaru, (v) pán [redacted] ako osoba, s ktorou sťažovateľka za odberateľku dojednávala jednotlivé obchody, nemal preukázateľný právny vzťah s deklarovanou odberateľkou (nebola predložená plná moc a ani iné oprávnenie) a (vi) preprava bola preukázaná len po štátnu hranicu Slovenskej republiky a Maďarska.

40. Priznanie intrakomunitárneho dodania v daňovom priznaní odberateľky predstavuje len formálnu deklaráciu, ktorá je v daňovom konaní podrobená preverovaniu, či zodpovedá aj faktickému priebehu obchodu, ktorý je pre daňové konanie rozhodujúci. Uvedené bolo vo veci sťažovateľky spochybnené vykonaným dokazovaním správcu dane a žalovaného. Rozhodujúce pochybnosti pritom boli, (i) že spoločnosť – odberateľka nepotvrdila pri MVI uskutočnenie obchodu a nedisponovala priestorom, kde by tovar mohol byť dodaný – takýmto priestorom nebolo ani jej sídlo ako údaj uvedený na CMR doklade, (ii) všeobecne vyplnený CMR doklad, kde okrem sídla odberateľky nebola uvedená iná konkrétna adresa vykládky tovaru, (iii) prepravné spoločnosti neposkytli žiadne informácie o uskutočnenej preprave tovaru na území Maďarskej republiky, komu a kam bol tovar doručený, a (iv) sťažovateľka ani nepreukázala, že by obchody dojednávala a o nich komunikovala s osobou, ktorá bola oprávnená konať za odberateľku. Tieto pochybnosti boli vo svojom vzájomnom prepojení a v ich súhrne relevantné, sťažovateľka ich vo vykonanom dokazovaní nevyvrátila a ani neprodukovala dôkazy na ich vyvrátenie.

41. Zo skutočnosti, že odberateľka formálne priznala intrakomunitárne dodanie v daňovom priznaní, nemožno vyvodiť, že osoba, s ktorou v tejto veci sťažovateľka komunikovala (pán [redacted]), mala oprávnenie konať za odberateľku.

42. Nedostatočne presné uvedenie údajov v CMR doklade na jednej strane nemožno považovať za jeho vadu, na strane druhej však vo veci sťažovateľky znemožnilo efektívne overiť, kde, ako a komu bol tovar doručený. K spochybneniu CMR dokladov tak došlo nie z dôvodu ich formálnych vád, ale z dôvodu, že nepotvrdzovali identitu odberateľa a jeho postavenie ako zdaniteľnej osoby.

43. Pre rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/39/2021 bolo relevantné to, že hoci správca dane a žalovaný v predmetnej veci vzniesli relevantné pochybnosti o mieste určenia dodávky tovaru uvedenom na CMR doklade, tieto boli rozptýlené predloženou knihou jázd, ako aj výpoveďou svedka – vodiča. Vykonané dokazovanie v uvedenej veci viedlo k záveru, že napriek pochybnostiam o miestach dodania uvedených na CMR dokladoch tovar bol s istotou prepravený do Českej republiky, a to v prospech tam deklarovaného odberateľa. Takáto dôkazná situácia však vo veci sťažovateľky nenastala.

44. Bez ohľadu na povahu a správnosť argumentácie správcu dane, žalovaného a správneho súdu týkajúcej sa oneskoreného predloženia navrhovaného dôkazu, a to výsluchu [redacted] a [redacted], kasačný súd dospel k záveru, že tieto dôkazné návrhy neboli spôsobilé objasniť miesto doručenia tovaru v zahraničí, skutočných odberateľov tovaru v zahraničí. Nemohli teda ani v potenciálnej rovine vyvrátiť rozhodujúce pochybnosti vznesené správcom dane a žalovaným.

45. Ústavný súd sa v rozsahu svojej právomoci z obsahu napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu presvedčil, že sťažovateľkino tvrdenie o nedostatku jeho odôvodnenia celkom zjavne neobstojí. Najvyšší správny súd priliehavo, logicky a dostatočne reagoval na sťažnostnú argumentáciu obsiahnutú v kasačnej sťažnosti sťažovateľky a vysporiadal sa so všetkými ťažiskovými otázkami prejednávanej veci.

46. Sťažovateľka si nemôže zamieňať prieskumnú právomoc všeobecného súdu rozhodujúceho o mimoriadnom opravnom prostriedku (tu rozhodnutia najvyššieho správneho súdu v sťažnostnom konaní) s posúdením rozhodnutia takého súdu v konaní o ústavnej sťažnosti. Ústavný súd nerozhoduje v predmetnej (tu správnej) veci (nerieši *„kauzu“*), ale posudzuje *„len“* ústavnú udržateľnosť napadnutého rozhodnutia. Ak by aj sám dospel (pri riešení na úrovni zákona) k odlišným záverom, nie je to dôvod na zrušenie ústavnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia, ak subjekt rozhodovania odôvodnil svoje závery dostatočnými a bez zjavného excesu produkovanými úvahami na svojej, teda zákonnej alebo podzákonnej úrovni (uznesenie ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 399/2022 zo 6. septembra 2022 publikované v Zbierke nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 83/2022).

47. Vzhľadom na už uvedené ústavný súd neidentifikoval v záveroch formulovaných najvyšším správnym súdom arbitrárnosť ani nedostatok odôvodnenia, ktoré by mohli signalizovať porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 47 charty, a preto musel postupom podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ústavnú sťažnosť sťažovateľky v tejto časti odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú.

48. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives; porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

49. Nasledovaním uvedenej judikatúry ESĽP a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (prípadne extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu na DPH na základe daňových právnych predpisov (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritériá z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porov. Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71,

5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd preto odmietol ústavnú sťažnosť aj v tejto časti z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

50. V dôsledku konštatovania zjavnej neopodstatnenosti ústavnej sťažnosti sa už ústavný súd ostatnými návrhmi obsiahnutými v ústavnej sťažnosti nezaoberal.

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

V Košiciach 16. decembra 2025

Ladislav Duditš
predseda senátu