



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 438/2021-11

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla (sudca spravodajca) a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpenej advokátskou kanceláriou Sýkora – advokátska kancelária, s. r. o., Murgašova 3, Košice, v mene ktorej koná advokát JUDr. Matej Sýkora, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžfk/5/2019 z 10. decembra 2019 a rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/88/2015 z 13. júna 2018 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.

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 9. marca 2020 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom najvyššieho súdu a rozsudkom krajského súdu, ktoré navrhuje zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň navrhuje vydať uznesenie o odklade vykonateľnosti napadnutých rozsudkov.

II.

2. V podanom daňovom priznaní DPH za august 2013 sťažovateľka uviedla nadobudnutie solárnych polykryštalických modulov (ďalej len „tovar“) od nemeckej obchodnej spoločnosti za 1 089 203,90 eur ako nadobudnutie tovaru z iného členského štátu podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), daň z nadobudnutia tovaru podľa § 20 zákona o DPH 215 830,78 eur a odpočítanie dane uplatnené pri nadobudnutí podľa § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH 215 830,78 eur. Sťažovateľka

v podanom daňovom priznaní následne uviedla dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH na sumu 1 108 122,75 eur na základe faktúry pre poľskú obchodnú spoločnosť.

3. Daňový úrad Košice následnou daňovou kontrolou zistil, že predmetný tovar bol fakturovaný a dodaný v rámci reťazového obchodu (nemecká spoločnosť – sťažovateľka – poľská spoločnosť) a bol prepravený zo Slovinska do Rumunska, pričom prepravu zabezpečovala a zaplatila sťažovateľka. Keďže preprava tovaru bola zabezpečená v rámci zmluvného vzťahu medzi nemeckou spoločnosťou a sťažovateľkou, daňový úrad považoval dodanie tovaru za pohyblivú dodávku tovaru spojenú s prepravou s tým, že podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH je miestom nadobudnutia tovaru sťažovateľkou miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia prepravy, teda v Rumunsku. Miestom dodania ďalšej dodávky pre poľskú spoločnosť je Rumunsko. Keďže sťažovateľka nebola registrovaná pre daň v Rumunsku a tovar si objednala pod slovenským IČ DPH, bola podľa názoru daňového úradu povinná uplatniť samozdanenie v tuzemsku v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH. Sťažovateľka má povinnosť zdaniť nadobudnutie tovaru z iného členského štátu v tuzemsku, pretože nepreukázala zdanenie v Rumunsku, ale nemá nárok na odpočítanie dane, pretože tovar nebol reálne dovezený do tuzemska a následne nebol predaný v tuzemsku, ale v Rumunsku.

4. Daňový úrad v následnom vyrubovacom konaní vyrubil sťažovateľke rozdiel v sume 215 830,78 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery o porušení § 49 ods. 2 písm. c) a § 43 ods. 1 zákona o DPH. Na základe odvolania podaného sťažovateľkou Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) potvrdilo rozhodnutie daňového úradu. Konštatovalo, že dokazovaním boli zistené skutočnosti, ktoré nepreukázali opodstatnenosť uplatneného odpočítania dane. Tovar nebol reálne dovezený do tuzemska a následne nebol predaný v tuzemsku, ale v Rumunsku. Sťažovateľke vznikla povinnosť platiť daň pri nadobudnutí, ale nemá právo na odpočítanie dane. Sťažovateľka nepreukázala, že nadobudnutie tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončila preprava tovaru.

5. Krajský súd v Košiciach žalobu sťažovateľky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva zamietol ako nedôvodnú. Bol toho názoru, že dodanie tovaru predstavovalo pohyblivú dodávku tovaru a námietky sťažovateľky vyhodnotil ako nedôvodné.

6. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že ju zamietol. Zistil, že dodanie tovaru medzi nemeckou spoločnosťou a sťažovateľkou nie je pohyblivou dodávkou tovaru spojenou s prepravou, ale nepohyblivou (vôľovou) dodávkou tovaru. Konštatoval, že krajský súd okrem tejto skutočnosti vec vyhodnotil správne. Doplnil, že ide o systémovú chybu pri zdaňovaní, keď nepohyblivé nadobudnutie tovaru v inom členskom štáte sťažovateľka vyhodnotila ako tuzemské nadobudnutie tovaru.

III.

7. Podľa sťažovateľky súdy porušili jej práva v dôsledku vydania nedostatočne odôvodnených a arbitrárnych rozhodnutí. Tvrdí, že správca dane porušil § 3 ods. 1, 2 a 3, § 24 ods. 2, § 46 ods. 10, § 63 a § 68 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“), ako aj

§ 2 zákona o DPH, keď nesprávne aplikoval § 17 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Sťažovateľka tvrdí, že nadobudla tovar v Slovinsku od nemeckej spoločnosti a následne tento tovar predala poľskej spoločnosti v Slovinsku, a tak došlo následne k preprave tovaru do Rumunska, ktorú zabezpečovala poľská spoločnosť. Z toho vyvodzuje, že podľa § 2 zákona o DPH nadobudnutie tovaru za protihodnotu v inom členskom štáte nie je predmetom DPH, no správca dane v rozpore s týmto zákonom vyrubil sťažovateľke rozdiel dane. Ďalej namieta, že správca dane žiadnym relevantným spôsobom neoveril priebeh dopravy tovaru, ktorú uskutočnila poľská spoločnosť. Sťažovateľka okrem toho poukazuje aj na rozpor medzi rozhodnutiami krajského a najvyššieho súdu. Uvádza, že najvyšší súd zmätočne poukazuje na odôvodnenie krajského súdu, no zároveň uvádza, že bolo nesporné, že tovar sťažovateľka nadobudla v Slovinsku ako nepohyblivú dodávku, a zároveň konštatuje, že nepohyblivé (vôľové) nadobudnutie tovaru tuzemským daňovým subjektom nemožno považovať za nadobudnutie tovaru v tuzemsku v zmysle § 11 zákona o DPH, pretože pojmovým znakom nadobudnutia tovaru v tuzemsku je jeho reálne premiestnenie do tuzemska, pričom v spornom prípade tovar reálne neprekročil hranice Slovenskej republiky, a preto v zmysle § 11 zákona o DPH nejde o nadobudnutie tovaru v tuzemsku spojené s odpočítaním dane. Následne na to tento tovar nemohol byť podľa najvyššieho súdu sťažovateľkou intrakomunitárne vyvezený s oslobodením podľa § 43 zákona o DPH. Krajský súd a najvyšší súd dospeli k rovnakému záveru, že žaloba je nedôvodná, no na základe odlišných skutkových aj právnych záverov bez zdôvodnenia tohto rozporu. Z uvedeného dôvodu považuje sťažovateľka napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné až arbitrárne, nezrozumiteľné, navzájom si v podstatných skutkových a právnych okolnostiach odporujúce, nedostatočne odôvodnené, založené na nesprávnych skutkových zisteniach a na rozdielnych a nesprávnych právnych posúdeniach. Sťažovateľka namieta, že sudy sa nevysporiadali s jej vyjadreniami v správnom a súdnom konaní.

8. Vo vzťahu k správcovi dane sťažovateľka uvádza, že jej nepredložil fotokópiu spisu, nesprávne posúdil doručenie protokolu a následne nesprávne stanovil, že sa sťažovateľka nevyjadrila v rámci lehoty k zisteniam uvedeným v protokole, čím jej bola odňatá možnosť poukázať na relevantné skutočnosti, ktoré by mohli mať vplyv na závery daňovej kontroly. Aj keby došlo k doručeniu jej vyjadrenia k protokolu po lehote uvedenej vo výzve, bol správca dane povinný zaoberať sa ním v odôvodnení rozhodnutia podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku. Sťažovateľka namieta, že kontrola nebola vykonaná v lehote jedného roka a z toho dôvodu je protokol nezákonným dôkazom, ktorý nemožno použiť v daňovom konaní. Daňový úrad a finančné riaditeľstvo vo svojich rozhodnutiach nesprávne uviedli sídlo sťažovateľky. Najvyššiemu súdu vytýka, že nesprávne označil napadnutý správny akt finančného riaditeľstva. Finančné riaditeľstvo ani daňový úrad nevykonali úkony nevyhnutné na zistenie a doplnenie skutkového stavu.

IV.

9. Napadnutý rozsudok krajského súdu bol vydaný v konaní podľa Správneho súdneho poriadku, ktoré je budované na báze jednoinštančnosti. Proti rozhodnutiam krajských súdov v správnom súdnictve už preto zásadne nie je odvolanie ako riadny opravný prostriedok prípustné, ale je možné podať kasačnú sťažnosť, ktorá má charakter mimoriadneho opravného prostriedku. Ústavný súd už opakovane judikoval, že kasačná sťažnosť (hoci smerovala proti právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu) v prípade meritórneho rozhodnutia kasačného súdu predstavuje účinný prostriedok nápravy a ochrany základných práv a slobôd (III. ÚS 33/2018, IV. ÚS 267/2018). V posudzovanej

veci o kasačnej sťažnosti sťažovateľa najvyšší súd rozhodol meritórne, teda tak, že ju podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol. Ústavný súd preto ústavnú sťažnosť sťažovateľky v časti týkajúcej sa napadnutého rozsudku krajského súdu odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. a) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

10. Vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho súdu 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 hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (IV. ÚS 127/2012).

11. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ktorý konal ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré mu predchádzali.

12. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa rozporu rozhodnutí krajského a najvyššieho súdu v súvislosti s vyhodnotením nadobudnutia tovaru sťažovateľkou ako pohyblivej dodávky tovaru spojenej s prepravou alebo nepohyblivej (vôľovej) dodávky tovaru sa v odseku 53 rozsudku krajského súdu uvádza, že v správnom konaní bolo dostatočne preukázané, že tovar bol prepravený zo Slovinska do Rumunska, že prepravu zabezpečovala a platila sťažovateľka prostredníctvom logistických a špedičných spoločností, ktoré vystavili sťažovateľke za prepravné služby faktúry, ktoré sťažovateľka uhradila z finančných prostriedkov vedených na jej účte. Uvedené vyplýva aj z odpovedí získaných na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií od nemeckej a slovinskej spoločnosti, z ktorých vyplýva, že preprava bola zabezpečená v rámci zmluvného vzťahu medzi nemeckou spoločnosťou a sťažovateľkou. Krajský súd z uvedeného vyvodil, že dodanie tovaru je pohyblivou dodávkou tovaru spojenou s prepravou s tým, že miestom nadobudnutia tovaru sťažovateľkou je Rumunsko, kde sa tovar nachádzal v čase skončenia prepravy. Sťažovateľka mala teda povinnosť registrácie v Rumunsku ako v štáte nadobudnutia a ďalšieho dodania tovaru. Najvyšší súd v odseku 12 rozsudku uviedol, že dodanie tovaru medzi nemeckou spoločnosťou a sťažovateľkou nie je pohyblivou dodávkou tovaru spojenou s prepravou, ale nepohyblivou (vôľovou) dodávkou tovaru. Konštatoval, že okrem tejto skutočnosti krajský súd vec správne vyhodnotil. V odseku 13 uviedol, že sťažovateľka nadobudla tovar v Slovinsku u svojho dodávateľa ako nepohyblivú dodávku. Za podstatnú považoval skutočnosť, že v rámci tohto dodania tovar reálne neprekročil hranicu Slovenskej republiky, a preto v zmysle § 11 zákona o DPH nejde o nadobudnutie tovaru v tuzemsku spojené s odpočítaním dane. Následne nemohol byť tento tovar sťažovateľkou intrakomunitárne vyvezený s oslobodením podľa § 43 zákona o DPH.

13. Preto je podstatné, či právne posúdenie nadobudnutia tovaru sťažovateľkou najvyšším súdom ako nepohyblivej dodávky tovaru s miestom nadobudnutia tovaru v Slovinsku mohlo mať dopad na záver krajského súdu o zamietnutí žaloby ako nedôvodnej, a to s ohľadom na zásadu správneho súdnictva, podľa ktorej rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili

formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003). Najvyšší súd v odseku 13 svojho rozsudku odkazuje na závery krajského súdu uvedené v odseku 4, podľa ktorých si sťažovateľka objednala tovar pod slovenským IČ DPH, a preto bola povinná uplatniť samozdanenie v tuzemsku s odkazom na § 17 ods. 2 zákona o DPH, pretože nepreukázala zdanenie nadobudnutia v Rumunsku, ale nemá nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH, pretože tovar nebol reálne dovezený do tuzemska a následne predaný v tuzemsku.

14. Otázkou aplikácie ustanovení § 17 ods. 2 a § 49 ods. 2 zákona o DPH sa ústavný súd už zaoberal napr. v náleze č. k. II. ÚS 560/2018-56 z 13. mája 2020, ktorým ústavnej sťažnosti inej sťažovateľky nevyhovel, pričom konštatoval, že všeobecné súdy vychádzali zo skutkového stavu, podľa ktorého tovar prevzala sťažovateľka (ak sa sťažovateľka ako slovenský platiteľ dane rozhodla predávať tovar v inom členskom štáte, bola povinná sa v tomto štáte – mieste dodania zaregistrovať pre daň, pretože v tomto členskom štáte nadobudla tovar z iného členského štátu), a na tento skutkový stav aplikovali § 17 a § 49 zákona o DPH. Za daného skutkového stavu preto považoval ich argumentáciu za prilihavú a dostačujúcu.

15. K tomu treba uviesť, že Súdny dvor Európskej únie (tretia komora) v rozsudku z 22. apríla 2010 v spojených veciach C-536/08 a C-539/08 vyjadril všeobecné pravidlo, podľa ktorého sa za miesto nadobudnutia tovaru v rámci spoločenstva považuje miesto, kde sa tovar nachádza pri ukončení odoslania alebo prepravy nadobúdateľovi. Aby sa zaručilo, že dotknuté nadobudnutie bude podliehať DPH, článok 28b A ods. 2 šiestej smernice [šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23) v znení smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mím. vyd. 09/001, s. 224, ďalej len „šiesta smernica“)] stanovil, že pokiaľ nadobúdateľ nepreukáže, že nadobudnutie bolo predmetom dane podľa odseku 1 tohto článku, považuje sa za miesto nadobudnutia územie členského štátu, ktorý vydal identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým toto nadobudnutie uskutočnil. Z citovaného rozsudku ďalej vyplýva, že v prípade, ak tovar zdanený ako nadobudnutie v rámci Spoločenstva, ktoré sa podľa článku 28b A ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice považuje za uskutočnené v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, nebol do uvedeného členského štátu skutočne dovezený, nemožno uvedené plnenia považovať za plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočet v zmysle článku 17 šiestej smernice. V dôsledku toho sa na také nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva nemôže vzťahovať všeobecná úprava odpočtu obsiahnutá v uvedenom článku.

16. Podľa rozsudku najvyššieho súdu (č. k. 3Sžfk/3/2019 z 10. decembra 2019, publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky č. R 3/2020) za podobnej skutkovej situácie (maďarská spoločnosť – žalobca – holandská spoločnosť) správca dane kvalifikoval dodávku tovaru medzi maďarským platiteľom a žalobcom na území Maďarska ako nepohyblivú, ktorá je predmetom dane v Maďarsku, čo viedlo k rovnakému záveru ako v sťažovateľkinej veci, že žalobca nepreukázal splnenie podmienky podľa § 11 zákona o DPH, že deklarovaný tovar nadobudol v tuzemsku (s možnosťou odpočtu dane podľa § 49 tohto zákona) a že až potom tento tovar dodal s oslobodením od dane (§ 43 zákona o DPH) holandskému odberateľovi. A teda pokiaľ si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z tejto dodávky, nepreukázal, že podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH nadobudnutie tohto tovaru bolo predmetom dane v členskom štáte,

v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Žalobca preto bol povinný zdaníť nadobudnutie tovaru v tuzemsku bez nároku na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru.

17. Z uvedeného vyplýva, že bez ohľadu na to, či nadobudnutie tovaru správca dane, resp. správny súd vyhodnotí ako pohyblivú dodávku tovaru s prepravou alebo nepohyblivú (vôľovú) dodávku, podstatné pre záver o povinnosti zdaníť nadobudnutie tovaru v tuzemsku bez nároku na odpočítanie dane je, že daňový subjekt nepreukázal zdanenie nadobudnutia tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru v zmysle § 17 ods. 2 zákona o DPH. Na základe uvedeného záver o povinnosti sťažovateľky uplatniť samozdanenie v tuzemsku s odkazom na § 17 ods. 2 zákona o DPH, pretože nepreukázala zdanenie nadobudnutia v štáte, kde sa tovar nachádzal pri ukončení prepravy (či už v Slovinsku alebo v Rumunsku), ale nemá nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH, pretože tovar nebol reálne dovezený do tuzemska a následne tento tovar nebol predaný v tuzemsku, ku ktorému dospel daňový úrad, finančné riaditeľstvo a krajský súd a ktorý bol potvrdený aj najvyšším súdom, možno považovať za ústavne akceptovateľný.

18. Pri rozhodovaní o porušení základných práv treba prihliadať aj na intenzitu, akou malo byť do týchto práv zasiahnuté (IV. ÚS 283/2018). Hoci možno konštatovať, že najvyšší súd neodôvodnil svoje rozhodnutie úplne zrozumiteľne, no toto jeho pochybenie v konečnom dôsledku nemohlo spôsobiť ujmu sťažovateľke, a teda vzhľadom na jeho intenzitu nemohlo ani spôsobiť porušenie základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

19. Ďalšie námietky uplatnené v ústavnej sťažnosti vznesla sťažovateľka už v správnej žalobe a ústavný súd konštatuje, že na ne dostala odpoveď už v napadnutom rozsudku krajského súdu. Krajský súd v odseku 53 námietku, že vo vzťahu k poľskej spoločnosti nebolo dokazovanie vykonané náležitým spôsobom, vyhodnotil ako neopodstatnenú. Konštatoval, že aj keď vo vzťahu k poľskej spoločnosti z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vyplýva, že táto spoločnosť je nekontaktná, považoval za preukázané, že prepravu zabezpečovala sťažovateľka, z ktorej účtovných dokladov vyplýva, že za prepravu uhradila fakturované sumy tak, ako to vyplýva z faktúr obsiahnutých v spise.

20. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, krajský súd v odseku 57 konštatoval, že sťažovateľka na vyvrátenie záverov správcu dane nepredložila žiadne relevantné dôkazy, ktoré by nasvedčovali opodstatnenosti jej tvrdenia. Daňové konanie ovláda zásada materiálnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania (II. ÚS 560/2018). Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom ustanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné

bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený (III. ÚS 78/2011, III. ÚS 18/2018).

21. K procesnej námietke týkajúcej sa nesprávneho posúdenia doručenia protokolu a výzvy na vyjadrenie sa k protokolu krajský súd v odseku 54 uviedol, že v zmysle § 31 ods. 3 daňového poriadku fikcia doručenia vzniká posledný deň 15-dňovej lehoty od uloženia na pošte. Prípadné neskoršie reálne prevzatie písomnosti nemá na už vzniknutú fikciu doručenia žiadny vplyv, keďže zákonodarca výnimky z fikcie nestanovil. Postup správcu dane pri posudzovaní účinnosti písomného vyjadrenia k protokolu doručený až po uplynutí stanovenej lehoty preto považoval za súladný so zákonom. Podrobný popis priebehu doručovania protokolu je uvedený v odseku 31 rozsudku krajského súdu. Listom z 12. decembra 2014 správca dane vyzval sťažovateľku na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly v lehote 15 pracovných dní od doručenia s tým, že zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Zásielka bola doručovaná 16. decembra 2014, opakovane doručovaná 17. decembra 2014 a uložená na pošte 17. decembra 2014. Fikcia doručenia nastala 1. januára 2015. Z odseku 15 vyplýva, že sťažovateľka sa v lehote 15 pracovných dní, teda do 23. januára 2015, nevyjadrila. Sťažovateľka zásielku reálne prevzala 15. januára 2015.

22. Krajský súd v odseku 55 vyhodnotil námietku o nedoručení fotokópie administratívneho spisu za neopodstatnenú, keďže kópia spisu sťažovateľke doručená bola, v tejto súvislosti konštatoval, že nedošlo ani k prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorá bola ukončená dňom doručenia protokolu na základe fikcie doručenia 1. januára 2015. Hoci 15. deň pripadol na deň pracovného pokoja, neposúva sa na najbližší pracovný deň, pretože nejde o lehotu, v ktorej mal daňový subjekt niečo vykonať (odsek 15).

23. K tvrdeniu sťažovateľky, že aj v prípade doručenia vyjadrenia k protokolu po lehote bol správca dane povinný zaoberať sa ním v odôvodnení svojho rozhodnutia, z odseku 14 rozsudku krajského súdu vyplýva, že správca dane sťažovateľku oboznámil so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly na pojednávaní 8. októbra 2014, čím jej umožnil vyjadriť sa k zisteniam. Sťažovateľka bola vyzvaná na špecifikovanie dôkazov, ktoré v zmysle jej vyjadrenia ku skutočnostiam zisteným v priebehu daňovej kontroly zo 14. októbra 2014 správca dane podľa jej názoru nezohľadnil. Samotné vyjadrenie nesúhlasu bez predloženia konkrétnych dôkazov považoval správca dane za nedostatočný dôkaz. Z odseku 18 rozsudku krajského súdu vyplýva, že sťažovateľka v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane navrhla vykonať výsluch svedka, ktorý bol prítomný pri otvorení zásielky obsahujúcej protokol o daňovej kontrole, a z dôvodu, že finančné riaditeľstvo výsluch svedka nevykonalo ani sa s týmto návrhom nevysporiadalo, žiadala vykonať výsluch svedka aj v súdnom konaní. Z odseku 15 rozsudku krajského súdu pritom vyplýva, že finančné riaditeľstvo považovalo výsluch svedka navrhovaný sťažovateľkou za bezpredmetný, keďže ňou uvádzané podacie číslo a dátumy patria inej zásielke, a to výzve na zaplatenie správneho poplatku.

24. Za situácie, keď sťažovateľka v rámci odvolacej argumentácie nastolila tie isté otázky ako v konaní pred súdom prvej inštancie a už v tomto konaní dostala dostatočné odpovede, prečo jej argumentácia nebola opodstatnená, a najvyšší súd nedospel k iným skutkovým alebo právnym záverom než súd prvého stupňa (v prejednávanej veci s výnimkou záveru o nepohyblivej dodávke tovaru, pozn.), neexistujú relevantné dôvody na to, aby ústavný súd z ústavnoprávneho hľadiska

akokoľvek spochybňoval rozhodnutie vydané v rámci odvolacieho konania len na základe toho, že najvyšší súd sa v okolnostiach daného prípadu obmedzil na stručné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia. Je potrebné uviesť, že za takýchto okolností je možné a vhodné zúžiť rozsah odôvodnenia len na skonštatovanie správnosti dôvodov odvolaním napadnutého rozhodnutia, pretože nie je hospodárne a ani účelné, aby súd rozhodujúci o odvolaní uvádzal tie isté dôvody alebo aby len, inými slovami, vyjadril dôvody, pre ktoré bola strana konania už na prvej inštancii neúspešná (II. ÚS 560/2018). Tento záver možno aplikovať aj po zmene právnej úpravy v prípade podanej kasačnej sťažnosti podľa Správneho súdneho poriadku.

25. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa nesprávne uvedeného sídla sťažovateľky, resp. nesprávneho označenia napadnutého aktu finančného riaditeľstva najvyšším súdom, je zrejmé, že ide o chyby rozhodnutia odstrániteľné výkladom, napr. s prihliadnutím na celkový obsah rozhodnutia, obsah spisu alebo na úkony správnych orgánov a účastníkov, v dôsledku čoho nebudú ďalej existovať pochybnosti o význame rozhodnutia, nie je dôvod na jeho kasáciu, pretože takáto kasácia by neúčelne predlžovala konanie a oddaľovala nastolenie právnej istoty (rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. z. 1Afs/38/2006 a 6Ads/17/2013).

26. Sťažovateľka správnou žalobou namietala, že kontrola nebola vykonaná v lehote jedného roka a z tohto dôvodu je protokol nezákonným dôkazom. Krajský súd sa s touto námietkou vysporiadal v neprospech sťažovateľky, no v kasačnej sťažnosti už túto výhradu sťažovateľka nenastolila, a preto sa ňou ani najvyšší súd podľa § 453 ods. 2 Správneho súdneho poriadku nezaoberal. Nie je dôvod na to, aby sa touto námietkou ústavný osobitne vysporiadal, keďže sťažovateľka v tejto časti svojej argumentácie nevyužila prostriedky, ktoré jej zákon na ochranu základných práv priznáva.

27. Z uvedeného je zrejmé, že najvyšší súd ústavne akceptovateľným spôsobom odôvodnil napadnutý rozsudok a jeho odôvodnenie nie je poznačené zjavným omylom či už v skutkových zisteniach alebo v právnom posúdení. Preto napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nebol spôsobilý porušiť označené základné práva sťažovateľky a ústavná sťažnosť bola podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietnutá ako zjavne neopodstatnená.

28. Podľa Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) aplikácia čl. 6 ods. 1 dohovoru sa vylučuje na veci daňové, keďže tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné, teda rozhoduje sa o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia. ESLP tiež konštatoval, že trestnú povahu nemajú daňové konania a opatrenia, ktorých cieľom je vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania bez ohľadu na ich výšku (rozsudok ESLP z 18. 10. 2001, Finkelberg v. Lotyšsko). S ohľadom na to, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu dane, sa na vec sťažovateľky čl. 6 ods. 1 dohovoru neaplikuje.

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

V Košiciach 29. júla 2021

Robert Šorl
predseda senátu