



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 453/2024-46

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla (sudca spravodajca) a sudcov Ivana Fiačana a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky **STEELAG Bánovce s.r.o.**, Partizánska 73, Bánovce nad Bebravou, zastúpenej Advokátska kancelária Paul Q, s. r. o., Karadžičova 2, Bratislava a Advokátska kancelária Tomáš Kamenec, s. r. o., Špitálska 43, Bratislava, proti rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/84/2021, 13S/81/2021, 13S/83/2021, 13S/87/2021, 13S/88/2021, 13S/82/2021, 13S/80/2021, 13S/73/2021, 13S/86/2021, 13S/85/2021, 13S/78/2021 z 8. decembra 2021 a rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/40/2022 z 29. februára 2024, sp. zn. 4Sfk/40/2022 z 27. marca 2024, sp. zn. 2Sfk/34/2022 z 27. marca 2024, sp. zn. 1Sfk/50/2022 z 29. februára 2024, sp. zn. 1Sfk/45/2022 z 29. februára 2024, sp. zn. 4Sfk/50/2022 z 27. marca 2024, sp. zn. 5Sfk/33/2022 z 27. marca 2024, sp. zn. 2Sfk/32/2022 z 27. marca 2024, sp. zn. 5Sfk/37/2022 z 27. marca 2024, sp. zn. 3Sfk/40/2022 z 25. apríla 2024 a sp. zn. 2Sfk/33/2022 z 30. apríla 2024 takto

rozhodol:

Ústavné sťažnosti **odmieta**.

Odôvodnenie:

I.

1. Sťažovateľka sa jedenástimi ústavnými sťažnosťami, ktoré boli spojené na spoločné konanie, domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkami Krajského súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) o jej správnych žalobách proti rozhodnutiam daňových orgánov a rozsudkami Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NSS“) o jej kasačných sťažnostiach proti rozsudkom krajského súdu.

II.

2. Daňový úrad vykonal u sťažovateľky od marca 2015 do januára 2018 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2013 až december 2013. Daňová kontrola bola od novembra 2015 do mája 2016 a od júla 2016 do decembra 2017 prerušená. Na základe je výsledkov a následného vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutiami z marca

2019 vyrubil sťažovateľke rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobia január 2013 48 761,91 eur, február 2013 54 338,79 eur, apríl 2013 54 382,26 eur, máj 2013 74 759,37 eur, jún 2013 89 876,18 eur, júl 2013 55 224,99 eur, august 2013 67 282,04 eur, september 2013 111 831,73 eur, október 2013 117 216 eur, november 2013 46 611,73 eur a december 2013 25 695,43 eur. Finančné riaditeľstvo na odvolanie sťažovateľky v septembri 2019 tieto rozhodnutia zrušilo, no daňový úrad rozhodnutiami z novembra 2020 sťažovateľke vyrubil rovnaký rozdiel na DPH za všetkých jedenásť zdaňovacích období. Na odvolanie sťažovateľky boli tieto rozhodnutia rozhodnutiami finančného riaditeľstva z mája 2021 potvrdené.

3. Daňové orgány neuznali sťažovateľke oslobodenie od DPH podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pretože sťažovateľka ako platiteľ nepreukázala, že právo nakladať s tovarom prešlo na odberateľa v Česku (TENLOFT s. r. o.) a viaceré maďarské obchodné spoločnosti, a taktiež nepreukázala nadobudnutie tovaru obchodnými spoločnosťami v Maďarsku v pozícii druhých odberateľov, čím neboli pri trojstrannom obchode splnené podmienky podľa § 45 zákona o DPH. Daňové orgány ustálili, že deklarovaní odberatelia boli do obchodného reťazca vložení s cieľom podvodne zneužiť systém neutrality DPH. Dodávky tovaru teda boli spojené s podvodným konaním a daňovým únikom, o ktorom sťažovateľka mala alebo mohla vedieť. Sporné transakcie boli daňovými orgánmi posúdené ako dodanie tovaru v tuzemsku, keďže reálna existencia tovaru nebola spochybnená a sťažovateľka si v súvislosti s výrobou tovaru (betonárskej ocele) uplatňovala odpočítanie DPH v tuzemsku.

4. Ústavnými sťažnosťami napadnutými rozsudkami krajský súd zamietol správne žaloby sťažovateľky. Konštatoval, že sťažovateľke nemohol byť priznaný nárok na oslobodenie od DPH za dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona o DPH pre sporné plnenia spojené s podvodným konaním a daňovým únikom. V súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu (Maďarsko a Česko) pritom poznamenal, že prevzatie tovaru nepotvrdili deklarovaní odberatelia, ale tretie osoby a ako príjemcovia boli na dokladoch okrem deklarovaných odberateľov uvedené aj tretie subjekty. Vykładky tovaru sa uskutočnili na rôznych dodacích adresách, a to bez toho, aby bolo uvedené, o aké dodacie miesta vo vzťahu k deklarovanému odberateľovi ide a aká osoba v mene odberateľa tovar prevzala. Deklarovaní odberatelia boli problematické, ekonomicky nečinné a nekontaktné subjekty s virtuálnymi sídlami na rovnakých adresách, boli personálne prepojené a nepodnikali v hutníckom priemysle a stavebníctve. Závery daňových orgánov, že deklarovaní odberatelia boli účelovo vložení do obchodného reťazca s cieľom podvodne zneužiť systém neutrality DPH preto krajský súd považoval za opodstatnené. Nepochyboval o spojitosti sporných plnení s podvodným konaním a daňovým únikom a ani o tom, že sťažovateľka pri dodržaní podnikateľskej obozretnosti mohla a mala zistiť, že sa účastní daňového podvodu. Podľa krajského súdu bol na vec sťažovateľky správne použitý § 43 zákona o DPH, pričom nebola splnená podmienka dodania zdaniteľného plnenia sťažovateľkou odberateľovi deklarovanému na vystavenej faktúre. Sťažovateľka tak nespĺnila podmienky pre oslobodenie od DPH.

5. K námietke nedostatočného odôvodnenia krajský súd potvrdil, že z rozhodnutí žalovaného je zrejmé, že oslobodenie od DPH nebolo priznané preto, že sťažovateľkou deklarovaní odberatelia neprevzali tovar uvedený na sporných faktúrach. Za nepravdivé považoval tvrdenie, podľa ktorého by v rozhodnom období roku 2013 neexistovali relevantné pochybnosti o riadnom fungovaní

maďarských odberateľov a že tieto skutočnosti vyšli najavo až v roku 2016. Krajský súd potvrdil, že znaky neštandardného obchodovania sa prejavovali už od jeho počiatku. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a nebolo zistené, že by dochádzalo k zaujatému alebo šikanóznemu dokazovaniu. Ani dôkazy, ktoré sťažovateľka navrhovala vykonať, by podľa krajského súdu nevyvrátili a neobjasnili spornú skutočnosť, kto dodaný tovar prevzal. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa neúmernej dĺžky daňovej kontroly krajský súd po zohľadnení prerušenia zhodnotil, že daňová kontrola trvala 353 dní, a teda bola ukončená v zákonom stanovenej lehote jedného roka.

6. Ústavnými sťažnosťami napadnutými rozsudkami NSS zamietol sťažovateľkou podané kasačné sťažnosti ako nedôvodné. Sťažovateľka napadla nepreskúmateľnosť a svojvoľnosť rozsudkov krajského súdu a zdôraznila nesprávnu analýzu skutkového stavu, keďže konkrétne pochybnosti vo vzťahu k maďarským odberateľom vyšli najavo až v roku 2016. Tvrdila, že splnila všetky podmienky pre uplatnenie oslobodenia od DPH a že daňová kontrola bezdôvodne presiahla zákonom stanovenú lehotu z dôvodu jej neprimeraného prerušenia, pričom toto prerušenie nebolo riadne odôvodnené. Sťažovateľka takisto namietala nesprávne posúdenie zákonnosti celkovej dĺžky daňovej kontroly.

7. NSS odmietol, že by rozsudok krajského súdu trpel vadou nepreskúmateľnosti, keďže krajský súd posúdil uskutočnenie podvodu na DPH, ako aj vedomosť sťažovateľky o ňom. Za správny považoval aj postup krajského súdu, ktorý podrobne neanalyzoval každú obchodnú transakciu, ale vec preskúmal komplexne a zameral sa na celkový obchodný model. NSS uviedol, že vzhľadom na rozsah zistených skutočností zvolil v danej veci obdobný prístup. Vo vzťahu k dĺžke daňovej kontroly NSS potvrdil vecnú a časovú súvislosť medzinárodnej výmeny informácií (MVI) s preverovaným podvodom na DPH. Pritom zdôraznil cezhraničný rozmer v podobe dodávania tovaru sťažovateľom z tuzemska do iného členského štátu, viaceré spoločnosti zúčastnené v tomto obchodnom reťazci a potrebu riadneho zistenia skutkového stavu. S odkazom na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) *Hydina SK* (C-186/20) uviedol, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených č. 10 nariadenia č. 904/2010 nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok. Potvrdil, že toto nariadenie neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený nariadením. Daňový subjekt sa preto nemôže dovolávať nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu jej neprimeranej dĺžky, ktorá súvisí s MVI, a rovnako sa daňový subjekt nemôže z tohto dôvodu dovolávať nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly. NSS uzavrel, že daňová kontrola bola ukončená v zákonnej ročnej lehote, pričom bola dôvodne a zákonne prerušená.

8. NSS následne posudzoval záver o tom, že sťažovateľka sa zúčastnila na zdaniteľných plneniach poznačených podvodom, o ktorých v prípade zdaniteľných plnení na výstupe vedela, prípadne mala alebo mohla vedieť. Uviedol, že k neuznaniu oslobodenia od DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu došlo z titulu, že zdaniteľné plnenia sú poznačené podvodom na DPH a že na odberateľov neprešlo právo nakladať s tovarom. NSS vychádzal predovšetkým z doterajšej judikatúry Súdneho dvora (*Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, body 53 – 58, a *Mahagében Kft*, C-80/11 a C-142/11, body 54 – 59). Ďalej NSS uviedol, že od daňového subjektu je možné očakávať, aby prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (*Teleos*, C-409/04). NSS uzavrel, že závery správneho súdu a daňových orgánov nie sú v rozpore s uvedenou judikatúrou. Podvod na DPH v danom prípade daňové orgány preukázali zákonne získanými

dôkazmi a zistenými skutočnosťami a vedomosť sťažovateľky o účasti na podvode preukázali skutočnosťami, ktoré sťažovateľka vedela, vedieť mohla alebo vedieť mala v rozhodnom období. Daňové orgány v preverovaných reťazcoch identifikovali a preukázali narušenie neutrality DPH, pričom podrobne odôvodnili a poukázali na dôkazy, z ktorých narušenie neutrality DPH vyplynulo. NSS sa stotožnil so záverom krajského súdu, že daňové orgány dostatočne preukázali, že plnenia vykazovali viacero neštandardných znakov, z ktorých bolo možné zistiť, že deklarovaní odberatelia boli do obchodných reťazcov účelovo vložení s cieľom podvodne zneužiť systém neutrality DPH. V posudzovanom prípade boli zdaniteľné plnenia spojené s podvodným konaním a daňovým únikom v štáte dodania. Nasvedčovali tomu zdaniteľné plnenia v Česku, ako aj dodávky tovaru do Maďarska.

9. V prípade zdaniteľných plnení do Česka NSS poukázal na to, že fakturačný reťazec začínal sťažovateľkou a pokračoval predstieraným nadobúdateľom tovaru (TENLOFT s. r. o.), ktorý si neplnil daňové povinnosti. Následne boli do reťazca formálne vložené ďalšie spoločnosti (CI Intect, s. r. o., Medas Plus s. r. o.), ktoré nemali skladové priestory, zamestnancov, nedisponovali základnými vedomosťami o obchodoch s betonárskou oceľou a na trhu prezentovali svoje činnosti v úplne iných odvetviach. Fakturačný reťazec sa končil viacerými spoločnosťami skupiny ABK, ktoré boli personálne prepojené, mali spoločný skladový areál, tovar sa nikdy nepresúval a iba postupne prešiel cez tieto tri spoločnosti. Tovar preberal zamestnanec ABK - Pardubice, a. s., ABK - Steel s. r. o. nemala žiadnych zamestnancov a na dokladoch predložených sťažovateľkou je ako konečný príjemca uvedená ABK Pardubice, a. s. Preto sťažovateľka vedela o tom, že tovar skutočne nedodáva TENLOFT s. r. o. Sťažovateľka ďalej predložila dodacie listy, na ktorých je ako dodávateľ uvedená ABK - Pardubice, a. s., a ako odberateľ iná česká spoločnosť. Predložila takisto mailové správy, z ktorých nie je zrejmé, kto zadal objednávku. Tieto mailové správy boli pritom zrealizované medzi piatimi až šiestimi spoločnosťami v rozpätí niekoľkých minút. V objednávkach prepravy sú názvy skutočných príjemcov tovaru, prípadne adresy skutočných vykládok, pričom ani v jednom prípade nejde o TENLOFT s. r. o. Tovar sa vo väčšine prípadov vykladal u ABK - Pardubice, a. s., prípadne prevzatia tovaru na tej istej adrese potvrdila personálne prepojená ABK-Steel s. r. o., na CMR dokladoch je ako príjemca uvedená ABK - Pardubice, a. s., no TENLOFT s. r. o. na týchto dokladoch uvedená nie je vôbec. Prevzatie tovaru potvrdila spoločnosť ABK-Steel s. r. o., prípadne ABK - Pardubice, a. s., a tiež materská spoločnosť sťažovateľky Valsabbia Praha, s. r. o., alebo zákazníci spoločnosti ABK Pardubice, a. s. Sťažovateľka pritom z dokladov, ktoré sama predložila, o takto fungujúcom modeli vedela. NSS poukázal aj na skutočnosť, že sťažovateľka v rokoch 2012 a 2014 obchodovala s ABK - Pardubice, a. s., priamo, avšak v roku 2013 neboli medzi sťažovateľkou a touto spoločnosťou priame obchodné vzťahy. To preukázalo, že sťažovateľka v rozhodnom období vedela, kto je skutočným príjemcom tovaru a že tovar sa tomuto príjemcovi dodával cez sieť formálne vložených spoločností.

10. V prípade dodávok tovaru do Maďarska NSS uviedol, že sťažovateľka sa nikdy neubezpečila, že odberatelia uvedení na objednávkach sú aj skutočnými nadobúdateľmi tovaru, a to aj napriek tomu, že na súvisiacich dokladoch boli o prijímateľoch tovaru nejednoznačné informácie. Už táto okolnosť mala pritom sama osebe v sťažovateľke vyvolať otázky o podozrivých okolnostiach obchodov. Napriek tomu, a to aj s prihliadnutím na to, že sťažovateľka využila na sprostredkovanie obchodov v Maďarsku ďalšiu spoločnosť, nikdy priamo nekomunikovala s deklarovanými

odberateľmi, nedopytovala sa, prečo sa vykládky tovaru uskutočňovali na rovnakých adresách aj napriek rôznym odberateľom, pričom na objednávkach a ďalších dokladoch boli ako príjemcovia tovaru uvedené aj ďalšie maďarské subjekty. Sťažovateľka tiež neskúmala, prečo za viacero odberateľov vystupovali rovnaké kontaktné osoby, u ktorých nebolo preukázané, v akom vzťahu boli voči jednotlivým maďarským spoločnostiam. Prevzatie tovaru bolo navyše označené pečiatkami rôznych maďarských spoločností, pričom sťažovateľka neobjasnila, o aké spoločnosti ide. Aj táto skutočnosť založila vedomosť sťažovateľky o podozrivých okolnostiach deklarovaných obchodov. Sťažovateľka nevyvinula snahu odstrániť vady potvrdení o prevzatí tovaru a ani sa v prípade zistených nezrovnalostí nesnažila o priamu komunikáciu s maďarskými odberateľmi. Navyše, nemala s nimi uzatvorené písomné zmluvy, čo bolo vzhľadom na komoditu a objem dodávok neobvyklé, osobitne, ak išlo o nových obchodných partnerov.

11. NSS tak potvrdil, že deklarovaní odberatelia vykazovali rad pochybných znakov vrátane spôsobu úhrad, ktoré boli vykonávané vkladom v hotovosti na účet sťažovateľky tými istými osobami, avšak v mene viacerých odberateľov. Uvedené skutočnosti boli pritom sťažovateľke známe už v čase uskutočnenia zdaniteľných plnení v roku 2013. Preto pokiaľ ide o naplnenie podmienky vedomosti sťažovateľky o podvode na DPH, NSS sa stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov, že sťažovateľka o podvode na DPH mala alebo mohla vedieť. Sťažovateľka ako skúsený obchodník v danom odvetví neuskutočnila dostatočné opatrenia na to, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode. Krajský súd pritom v napadnutých rozsudkoch popísal rozpory vyplývajúce z predložených dokladov, zistený skutkový stav, ako aj neštandardné znaky, ktoré predmetné zdaniteľné plnenia vykazovali, čo zodpovedalo skutkovému stavu zistenom počas daňovej kontroly, ako aj s administratívnym spisom. Krajský súd sa v odôvodnení zaoberal nesúlalom predložených dokladov a rozpormi, ktorými sú deklarované obchody poznačené.

12. NSS ďalej odobril odôvodnenie krajského súdu a daňových orgánov o tom, prečo zistené okolnosti považujú za neštandardné v bežnej obchodnej praxi. Okolnosti sa týkali predovšetkým spôsobu výberu odberateľov, personálnej prepojenosti, nezrovnalostí na súvisiacich dokladoch, priebehu týchto obchodov a tiež spôsobu úhrad za faktúry. Všetky tieto skutočnosti pritom mali v sťažovateľke vzbudiť pochybnosti. NSS sa nestotožnil s tým, ako sťažovateľka preverila svojich odberateľov v dostupných registroch a databázach. Sťažovateľka so spoločnosťami bez histórie obchodovania s hutníckym materiálom častokrát s predmetom podnikania nesúvisiacim s predmetnými dodávkami a virtuálnymi sídlami uzatvárala obchody značnej hodnoty, a to aj potom, ako zistila viaceré rozpory na objednávkach, prepravných dokladoch a tiež napriek podozrivej mailovej komunikácii. Pochybnosti u nej mala vzbudiť aj skutočnosť, že vzhľadom na objem a značnú hodnotu obchodov nemala s odberateľmi uzatvorené písomné zmluvy. Sťažovateľka tak mala dostatok informácií, ktoré v nej mali vzbudiť dôvodné podozrenia.

13. NSS odmietol ako nedôvodnú aj námietku sťažovateľky o tom, že v čase uskutočnenia sporných obchodov nemohla vedieť o tom, že jej odberatelia neodvedú v štáte dodania tovaru daň a že sa zúčastňuje na podvode. K zisteniu o neodvedení dane odberateľmi v štáte dodania tovaru došlo v roku 2016, čo podľa sťažovateľky nemôže slúžiť na preukázanie jej vedomosti o existencii daňového podvodu, prípadne na preukázanie toho, že o existencii daňového podvodu vedieť mala a mohla. NSS však uviedol, že žalovaný a krajský súd odôvodnili skutočnosť, že sťažovateľka mala a mohla vedieť o jej účasti na podvode, len skutočnosťami, ktoré boli sťažovateľke známe už v roku

2013. Informácie a dôkazy, ktoré boli získané v roku 2016 a neskôr na základe MVI sú podstatné vo vzťahu k preukázaniu existencie daňového podvodu a narušenia neutrality DPH. Skutočnosti známe sťažovateľke už v roku 2013 na druhej strane preukázali, že sťažovateľka o podvode na DPH vedieť mala a mohla, a to už v rozhodnom období. Napriek tomu sťažovateľka neprijala dostatočné opatrenia na to, aby sa uistila, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jej účasti na daňovom podvode.

14. NSS odmietol ako neopodstatnenú aj námietku o rozpore aplikácie § 69 ods. 14 zákona o DPH s judikatúrou Súdneho dvora. Zdôraznil pritom nutnosť dôsledného rozlišovania medzi oslobodením od dane a ručením za daň, čo sú inštitúty, ktoré sa aplikujú v rôznych daňových konaniach. Inštitút ručenia za daň a ustanovenia s tým súvisiace nebolo možné vo veci sťažovateľky použiť, keďže v tomto prípade išlo o neuznanie oslobodenia od dane vo fáze vyrubovacieho konania, a nie v štádiu platenia dane.

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

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

III.

17. Sťažovateľka namieta, že krajský súd ani NSS svoje rozsudky neodôvodnili dostatočne, čoho dôsledkom je ich nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť. Dôvody, pre ktoré NSS nevyhovelo kasačným sťažnostiam, nie sú podľa sťažovateľky aj napriek dlhému odôvodneniu zrejmé, keďže NSS sa podstatným námietkam sťažovateľky buď nevenoval, alebo sa venoval len okrajovo,

povrchne a vo všeobecnej rovine. Nepresvedčivosť odôvodnenia oboch súdov, nevysporiadanie sa s podstatnými tvrdeniami sťažovateľky a nezohľadnenie relevantnej judikatúry vidí sťažovateľka vo vzťahu (i) k jej neprítomnosti pri výsluchu svedka a nevykonaniu iných výsluchov, (ii) k dĺžke daňovej kontroly a jej prerušenia a (iii) k zisteniu, či na základe skutočností známych v roku 2013 mohla alebo mala vedieť o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode.

18. Sťažovateľka zdôrazňuje výsluch pána Szijjárta, ktorého považuje za kľúčového svedka a ktorý ako zástupca spoločnosti INNOREG Kft. preveroval pre sťažovateľku prípadných zákazníkov v Maďarsku. Jeho výsluch bol v rámci MVI maďarským správcom dane realizovaný bez toho, aby bola sťažovateľka prítomná a kládla mu otázky. Maďarská daňová správa podľa sťažovateľky viedla výsluch formálne bez záujmu úplne a presne objasniť spôsob overovania zákazníkov sťažovateľky spoločnosťou INNOREG Kft. Spôsob kladenia otázok bol tendenčný a nesmeroval k riadnemu objasneniu skutkového a právneho stavu. Takýmto postupom boli zabezpečené dôkazy, ktoré správca dane použil na spochybnenie plnenia sťažovateľky voči zdaniteľnej osobe. Správca dane uviedol, že sťažovateľka sa mala možnosť s výpoveďou svedka oboznámiť. Uvedeného svedka však sťažovateľka chcela opätovne vypočuť na Slovensku tak, aby bola na výsluchu prítomná a mala možnosť priamo klásť svedkovi otázky.

19. Daňové orgány sa s tým nevysporiadali, pritom sa zároveň odvolali na skutočnosť, že nemali na výsluch tohto svedka dosah, keďže sa uskutočnil podľa cudzích právnych predpisov. Sťažovateľka namietala postup správcu dane v daňovom konaní, ako aj v jej správnych žalobách a kasačných sťažnostiach. Skutočnosť, že svedok nebol vypočutý zákonným spôsobom, správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí neuviedol. Súd sa následne námietke sťažovateľky o rozpore s daňovým poriadkom vôbec nevenovali, čím podľa nej došlo k zásahu do práva na spravodlivý proces, keďže nesprávnym spôsobom výsluchu svedka jej bola odňatá možnosť obrany jej práv. Ak v daňovom konaní bol vykonaný dôkaz, ktorý mohol obsahovať zistenie významné pre rozhodnutie, správca dane ho bol povinný podľa čl. 48 ods. 2 ústavy vykonať tak, aby mala sťažovateľka právo sa zákonne ustanoveným postupom k nemu vyjadriť. Odopretím účasti na výsluchu tohto svedka došlo aj k zásahu do doktríny legitímnych očakávaní, keďže očakávala, že sa výsluch uskutoční zákonne a bude môcť svedkovi položiť otázky.

20. Sťažovateľka v rámci daňového konania navrhovala vykonanie aj ďalších dôkazov, k čomu však zo strany správcu dane nedošlo. Konkrétne navrhovala vypočutie vodičov, ktorí zabezpečovali prepravu tovaru, a vypočutie zamestnancov FERROPORT Kft., kde došlo k vyloženiu prepravovaného tovaru sťažovateľky. NSS sa k nevykonaniu výsluchov nevyjadril a závery krajského súdu nie sú právne udržateľné ani náležité odôvodnené. Sťažovateľka v tejto súvislosti namieta rozporupnosť záverov správcu dane o skutočnom prevoze tovaru na územie iných členských štátov. V nových rozhodnutiach správca dane pracoval už len s verziou, že tovar bol reálne prevezený na územie iných členských štátov. Správca dane zjednotenie predchádzajúcich rozporupných tvrdení v nových rozhodnutiach nevysvetlil a jeho argumentácia týkajúca sa dodania tovaru kontrolovaným subjektom do zahraničia je zmätočná. Sťažovateľka namieta, že pokiaľ správca dane v nových napádaných rozhodnutiach už pracuje len s verziou, že tovar sťažovateľky bol reálne dodaný do zahraničia, robí tak len s cieľom obhájiť nenáležité odmietnutie výsluchov ňou navrhovaných svedkov. Nedostatočne odôvodneným odmietnutím vykonania výsluchov znemožnil objasnenie skutkového stavu, keďže vodiči prepravných spoločností mohli objektívne vyvrátiť pochybnosti o mieste a priebehu dodania tovaru, na ktorej správca dane stavia svoju

argumentáciu v neprospech sťažovateľky. Sťažovateľka argumenty správcu dane o nevypočítaní zamestnancov spoločnosti FERROPORT Kft. považuje za nezrozumiteľné. Poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu (3Sžf/115/2009), v zmysle ktorého ak správca dane odmietne vykonať niektorý z navrhovaných dôkazov alebo na niektorý dôkaz nemieni prihliadať, musí sa s týmto záverom vysporiadať. Ani jeden zo súdov sa námietkami sťažovateľky prakticky vôbec nezaoberali a svoj postup ani náležite neodôvodnili.

21. Argument správcu dane, že nemá prístup k údajom zahraničnej daňovej správy o zamestnancoch zahraničných spoločností, a preto nebolo v jeho právomoci overiť týchto zamestnancov a vypočítať ich ako svedkov, a že tak nedisponuje touto kompetenciou, považuje sťažovateľka za rozporný s § 3 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňového poriadku) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), ako aj s nariadeniami Európskej únie. Správca dane navyše realizoval viacero žiadostí o medzinárodné informácie, pre ktoré sa daňová kontrola prerušovala, avšak vykonanie uvedeného dôkazu na návrh sťažovateľky bolo pre správcu dane bezdôvodne dlhodobo problematické.

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

23. Sťažovateľka podstatnú časť svojej argumentácie venuje slovnému spojeniu vedel alebo mal vedieť o daňovom podvode, pričom poukazuje na viaceré aspekty odôvodnenia napadnutých rozsudkov NSS a krajského súdu a s tým súvisiaci postup a rozhodnutia daňových orgánov. Sťažovateľka napáda odôvodnenie rozsudkov NSS o formálnom vložení spoločností do reťazca v Česku, podľa ktorého mala vedieť o tom, že tovar skutočne nedodáva TENLOFT s. r. o., ktorý si neplnil svoje daňové povinnosti, a ani ďalším spoločnostiam v reťazci, keďže nemali zamestnancov, priestory ani skúsenosti v danom odvetví a fakturačný reťazec sa končil spoločnosťami zo skupiny spoločností ABK. NSS sa podľa sťažovateľky nevysporiadala s jej námietkami, že TENLOFT s. r. o. nadobudla vlastníctvo k tovaru, a bola preto oprávnená tovar previesť na akúkoľvek ďalšiu osobu. Pokiaľ na mieste vykládky prevzala tovar iná osoba,

neznamená to, že existuje pochybnosť o nadobudnutí vlastníctva TENLOFT s. r. o. alebo o tom, že by tovar nebol vyvezený do iného členského štátu. Obchodníci s armovacou oceľou podľa sťažovateľky niekedy buď nedisponujú skladovacími priestormi, alebo zabezpečujú dodávku priamo pre svojho odberateľa, ktorý disponuje dostatočnými priestormi na uskladnenie tohto tovaru. Sťažovateľka nemala v danom čase právomoc skúmať vzťahy medzi TENLOFT s. r. o. a skupinou ABK, resp. inými obchodnými partnermi odberateľa. Sťažovateľka odmieta ako právne neudržateľný aj záver oboch súdov, ktoré založili domnienku o jej vedomosti na daňovom podvode na základe skutočnosti, že v roku 2013 neuskutočnila s ABK – Pardubice, a. s., žiaden obchod.

24. Vo vzťahu k dodávkam tovaru do Maďarska sťažovateľka odmieta odôvodnenie rozsudkov NSS, podľa ktorého sa nikdy neubezpečila, že odberatelia uvedení na objednávkach sú aj skutočnými nadobúdateľmi tovaru, a to aj napriek tomu, že na súvisiacich dokladoch boli o prijímateľoch tovaru nejednoznačné informácie. Sťažovateľka tvrdí, že krajský súd a ani NSS nezohľadnili žiaden z dôkazov, ktorými sťažovateľka počas daňovej kontroly preukázala dodanie tovaru (kópia faktúry, kópia prepravného dokladu, zmluva o dodaní tovaru, dodací list a zálohová faktúra), čím porušili právo na spravodlivý proces. Oba súdy vyhodnocovali obsah spisu výlučne v jej neprospech a nevysporiadali sa s judikatúrou Súdneho dvora vo vzťahu k zásadám právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery, ktorá je v jej prospech (C-492/13 a C-201/08) alebo vo vzťahu k obdobnej situácii, kedy okolnosť rozpadávajúcej sa budovy nevyučovala reálnu činnosť dodávateľa, keďže takáto činnosť mohla byť vykonávaná v iných priestoroch (C-277/14, bod 35).

25. Ani jeden zo súdov zistené skutočnosti a dôkazy podľa sťažovateľky nevykladal vo vzájomných súvislostiach, ale skutočnosťami zistenými v roku 2016. Skutočnosti, na základe ktorých NSS odôvodnil vedomosť sťažovateľky o podvodnom konaní jej odberateľov, jej nemohli byť podozrivé v roku 2013, a preto nemala žiadnu povinnosť podrobiť ich kontrole ani požadovať od nich vysvetlenia. V roku 2013 neexistovali žiadne pochybnosti o spoločnostiach v Maďarsku, a preto sama nevedela a ani nemohla vedieť o tom, že by nepodnikali v súlade so zákonom. Tieto spoločnosti fungovali vzhľadom na dáta z dostupných registrov a databáz riadne. Ani maďarská daňová správa konanie odberateľov sťažovateľky v roku 2013 nepovažovala za podozrivé. Sťažovateľka preto odmieta záver krajského súdu o nečinnosti, nedôveryhodnosti a nekontaktnosti jej obchodných partnerov. Sťažovateľka v roku 2013 vykonávala obchody s činnými a kontaktnými subjektmi, ktoré si od nej objednali tovar, za ktorý následne riadne zaplatili. Dodávky tovaru týmto spoločnostiam uvádzala vo svojom súhrnom výkaze, čo znamená, že maďarská daňová správa mala mať relevantné informácie o činnosti týchto spoločností, čo daňové orgány nijak nevyhodnotili. Daňové orgány sa podľa sťažovateľky snažili zhojiť svoju dôkaznú núdzu jej neúmerným zaťažovaním, a preto od nej požadovali nové dôkazy na preukázanie jej neúčasti na daňovom podvode. Takýto postup považuje sťažovateľka za protizákonný a právne neudržateľný, s čím sa ani jeden zo súdov nevysporiadal. Sťažovateľka uvádza, že disponuje komplexnou dokumentáciou ku všetkým dodávkam tovaru, že z jej strany nedošlo k zanedbaniu zákonných povinností a splnila všetko, čo zákon ukladá pri intrakomunitárnej dodávke tovaru.

26. NSS sa takisto nezaoberal jej argumentmi o bežnej praxi dodania tovaru mimo sídla dotknutej spoločnosti. Sťažovateľka v zmysle rozsudku najvyššieho súdu (3Sžf/1/2010) nemala možnosti a ani nebola oprávnená zisťovať vzťah jej odberateľov k požadovaným miestam vykládky tovaru. Zo skutkového stavu a z konania odberateľov po dodaní tovaru plynie, že tovar dostali deklarovaní odberatelia, keď jeho dodanie nebolo z ich strany reklamované a za dodanie tovaru jej riadne

zaplatili. Sťažovateľka sa v čase uskutočnenia obchodov nemala dôvod domnievať, že následným konaním týchto odberateľov bude v členskom štáte spáchaný podvod na DPH. Súdny však svoje rozhodnutia založili len na konštatovaní o názorovej zhode s daňovými orgánmi týkajúcimi sa naplnenia vedomosti sťažovateľky o jej účasti na daňovom podvode.

27. Sťažovateľka použila vo svojich kasačných sťažnostiach k výkladu pojmu vedel alebo mal vedieť aj analógiu s § 69 ods. 14 zákona o DPH, ktorou sa žiaden zo súdov nezaoberal. NSS sa tomuto argumentu vyhol tým, že rozlíšil medzi neuznaním nároku na oslobodenie od dane a ručením za daň. Oba súdy takisto opomenuli skutočnosť, že inštitút, vedel alebo mal vedieť, sa vzťahuje na zamietnutie práva na odpočet DPH v prípade odberateľa, a nie na strane dodávateľa, ktorým je sťažovateľka. Sťažovateľka tvrdí, že v správnom konaní si daňové orgány museli byť vedomé, že uvedené ustanovenie nemožno použiť vo vzťahu k oslobodenej intrakomunitárnej dodávke do iného členského štátu, a preto sa zároveň snažili nenáležite argumentovať, že vlastníctvo k tovaru na nadobúdateľa vôbec neprešlo. Na tieto skutočnosti sťažovateľka poukazovala v priebehu celého daňového konania, pričom ani jeden zo súdov na tieto námietky neprihliadol.

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

IV.

29. Sťažovateľka vo vzťahu k rozsudkom krajského súdu namieta nedostatočnosť ich odôvodnenia a nesprávnosť ich právnych záverov. To namietala v kasačných sťažnostiach, s ktorými sa NSS vysporiadal ústavnými sťažnosťami namietanými rozsudkami. Právomoc NSS rozhodnúť o kasačných sťažnostiach vylučuje právomoc ústavného súdu vo vzťahu k rozsudkom krajského súdu. Preto boli ústavné sťažnosti v rozsahu proti rozsudkom krajského súdu pre nedostatok právomoci podľa § 56 ods. 2 písm. a) a § 132 ods. 1 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“) odmietnuté.

30. Vo vzťahu k rozsudkom NSS sú ústavné sťažnosti zjavne neopodstatnené a ako také boli podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietnuté.

31. Ústavný súd vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštanciou (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery,

ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06).

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

33. Úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (napr. III. ÚS 699/2021, III. ÚS 41/2022, III. ÚS 557/2022, IV. ÚS 127/2012). Závery správnych súdov objektivizované v napadnutých rozsudkoch preto nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte so závermi finančnej správy, ktoré im predchádzali.

34. Vychádzajúc z rozhodovacej praxe Súdneho dvora, treba uviesť, že finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a v zásade ani nemusí nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt. Napokon, opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH, a tým neutralitu DPH (bod 44 uznesenia Súdneho dvora vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó z 3. 9. 2021, bod 28 rozsudku Súdneho dvora vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie z 9. 12. 2021). Námietky sťažovateľky v podstatnej miere smerujú k odôvodneniu napadnutých rozsudkov, pričom je zdôrazňovaná buď absencia odôvodnenia, alebo jeho nedostatočnosť vo vzťahu k trom okruhom, a to (i) k vykonaniu dôkazov, (ii) k prerušeniu daňovej kontroly a napokon (ii) k výkladu slovného spojenia vedel alebo mal vedieť a s ním súvisiacimi argumentmi.

35. K nedostatočnému alebo absentujúcemu odôvodneniu o vykonaní dôkazov sťažovateľka zdôrazňuje vlastnú neprítomnosť na výsluchu svedka, ktorého považuje za kľúčového a ktorému nemala možnosť klásť otázky, ale iba sa s jeho výpoveďou oboznámiť. Uvedeného svedka chcela sťažovateľka opätovne vypočuť na Slovensku podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku. Sťažovateľka tvrdí, že uvedené skutočnosti namietala aj v kasačných sťažnostiach a v konaní pred krajským súdom. Je však nutné uviesť, že v kasačných sťažnostiach, ktoré tvoria prílohu jej ústavných sťažností, tento nedostatok nenamietala. Kľúčový svedok (Szijjártó) je spomínaný len na šiestej strane kasačných sťažností, pričom sťažovateľka žiadnym spôsobom jeho výsluch nespomína, preto

nie je dôvod ani vyčítať NSS, že sa daným aspektom nezaoberal. Sťažovateľka k ústavným sťažnostiam nepriložila svoju správnu žalobu a z rozsudkov krajského súdu uvedená námietka takisto nie je zrejماً. Z rozhodnutí ani podaní sťažovateľky pripojených k ústavným sťažnostiam preto nie je zjavné, že by šlo o skutočnosť, ktorá by mala vplyv na záver daňových orgánov o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane. Sťažovateľka neuvádza ani to, aký konkrétny podstatný záver by tento svedok uviedol a ako by sa situácia zmenila, ak by mala možnosť klásť otázky, a ktorá skutočnosť by sa objasnila, prípadne zmenila v jej prospech.

36. Záver prijatý vo vzťahu k tomuto svedkovi je potrebné použiť aj vo vzťahu k námietke sťažovateľky o nevykonaní ďalších výsluchov vodičov prepravných spoločností, ktorí mohli vyvrátiť pochybnosti správcu dane týkajúce sa miesta a priebehu dodania tovaru, na ktorej správca dane stavia svoju argumentáciu v neprospech sťažovateľa, ako aj výsluchov zamestnancov spoločnosti FERROPORT Kft., pri ktorých správca dane tvrdil, že nemá prístup k údajom zahraničnej daňovej správy týkajúcich sa zamestnancov zahraničných spoločností a že nedisponuje právomocou verifikovať zamestnancov zahraničných spoločností. Sťažovateľka svoje námietky o potrebe vykonania týchto výsluchov v kasačných sťažnostiach vôbec neuvádza a v odôvodnení svojich ústavných sťažností napáda primárne postup správu dane, čo mohla a mala napadnúť pred správnymi súdmi, čo z príloh sťažovateľky k jej ústavným sťažnostiam vôbec nevyplýva.

37. K dĺžke prerušenia daňovej kontroly, pri ktorej sťažovateľka zdôrazňuje povinnosť poskytnutia informácií podľa nariadenia č. 904/2010 najneskôr do troch mesiacov od prijatia žiadosti a na rozhodnutie najvyššieho súdu (4Sžfk/62/2018), je nutné uviesť, že je pravdou, že krajský súd sa hlbšie prerušeniu daňovej kontroly nevenoval, pričom len skonštatoval dĺžku daňovej kontroly bez jej prerušenia, ktorá spĺňa zákonný limit. NSS sa k prerušeniu vyjadril už obsiahlejšie, keď uviedol, že dôvodom prerušenia daňovej kontroly bola medzinárodná výmena informácií o viacerých spoločnostiach v obchodnom reťazci a preverovanie podvodu na DPH. Je potrebné sťažovateľke uznať, že NSS sa explicitne rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/62/2018 nezaoberal a rovnako tak neodpovedal na otázku proporcionality dĺžky prerušenia daňovej kontroly, aj keď sa na danú zásadu odvoláva v inom kontexte. Na druhej strane však na otázku právnych dôsledkov prerušenia daňovej kontroly (ktoré trvalo dlhšie ako tri mesiace) odpovedal rozhodnutím Súdneho dvora (C-186/20), ktorý nariadenie vyložil tak, že prekročenie niektorej z lehôt stanovených čl. 10 nariadenia č. 904/2010 nezakladá dotknutej zdaniteľnej osobe žiadne právo a nemá žiadny špecifický dôsledok, a to ani pokiaľ ide o zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného vnútroštátnym právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne požadované informácie. Nariadenie č. 904/2010 preto vzhľadom na možnosť postupu podľa čl. 11 a 12 neupravuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani podmienky prerušenia takejto kontroly, ak sa začne postup výmeny informácií stanovený týmto nariadením.

38. Odkaz sťažovateľky na judikatúru najvyššieho súdu je preto potrebné posudzovať v súlade so závermi Súdneho dvora, ktorý je jediný oprávnený poskytovať záväzný výklad práva Európskej únie. Súdny dvor v rozhodnutí vydanom po skoršom rozhodnutí najvyššieho súdu (4Sžfk/62/2018) prijal miernejší výklad, a to aj s ohľadom na čl. 11 a 12 nariadenia č. 904/2010. Daňový subjekt sa preto nemôže dovolávať nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu jej neprímeranej dĺžky, ktorá súvisí s MVI podľa už uvedeného nariadenia, a rovnako sa daňový subjekt nemôže z tohto dôvodu dovolávať nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly. Trojmesačná lehota preto nie je absolútna či maximálna a môže byť predĺžená. Preto stručné odôvodnenie NSS vo vzťahu k dĺžke daňovej

kontroly a jej prerušení je postačujúce pre odpoveď na námietky sťažovateľky v kasačných sťažnostiach. Sťažovateľka následne odkazuje aj na prípadné prieťahy v konaní a právnu neistotu, ktorú pociťovala. Tu je nutné uviesť, že daňová kontrola už bola skončená a právna neistota bola napokon odstránená.

39. Tretí okruh námietok smeruje k vedomosti sťažovateľky o daňovom podvode alebo aspoň k tomu, že sťažovateľka mohla alebo mala vedieť, že sa na daňovom podvode zúčastňuje. V tej súvislosti zdôrazňuje viacero aspektov rozsudkov NSS. K záveru o formálnom vložení spoločností do reťazca v Česku sťažovateľka tvrdí, že TENLOFT s. r. o. nadobudla vlastníctvo k tovaru a následne ho bola oprávnená previesť na inú osobu. Pritom nemala možnosť skúmať obchodné vzťahy medzi TENLOFT s. r. o. a skupinou ABK. Súdny však jasne poukázali na množstvo konkrétnych podozrivých aspektov, ktoré sa okrem nedostatku skladových priestorov týkali nedostatku zamestnancov, skúseností v danom odvetví, personálnu prepojenosť skupiny ABK, mailových správ týkajúcich sa objednávok, skutočných príjemcov alebo vykládok tovaru, kde vôbec nefigurovala TENLOFT s. r. o., ako aj dokladov predložených sťažovateľkou, v ktorých je konečným príjemcom ABK Pardubice, a. s. Preto je záver súdov o tom, že sťažovateľka už v roku 2013 vedela o fungujúcom modeli a o tom, že tovar skutočne nedodáva TENLOFT s. r. o., ale spoločnostiam skupiny ABK, dostatočne odôvodnený a v súlade so zistenými skutočnosťami. Rovnako tak je dostatočne logické a prijateľné odôvodnenie, v ktorom správne súdy poukázali na absenciu priamych obchodných vzťahov s ABK – Pardubice, a. s., v roku 2013, pričom v rokoch 2012 a 2014 dochádzalo k priamemu obchodovaniu s touto spoločnosťou. Tento argument dotvára logický obraz o fungovaní a obchodných vzťahoch sťažovateľky so skupinou ABK v roku 2013.

40. K odberateľom v Maďarsku a sťažovateľkou tvrdenému nezohľadneniu dôkazov v jej prospech je nutné uviesť, že NSS, ako aj krajský súd aj v tomto prípade explicitne uvádzajú viaceré konkrétne dôvody, z ktorých vyvodili sťažovateľkinu vedomosť o daňovom podvode, resp. to, že o ňom mohla alebo mala vedieť. Správca dane preukázal konkrétne podozrivé skutočnosti známe sťažovateľke už v roku 2013. Sťažovateľka mala mať pri svojich obchodných skúsenostiach podozrenie, že dochádza k neštandardnej aktivite, ktorú daňové orgány a následne správne súdy vyvodili z konkrétnych skutočností. NSS ich explicitne vymenúva a týkajú sa dokladov o prijímateľoch tovaru, použitia ďalšej spoločnosti na sprostredkovanie obchodov, nekomunikovanie s deklarovateľmi, vykládky tovarov na rovnakých adresách napriek rôznym odberateľom, prevzatí tovaru označených pečiatkami rôznych maďarských spoločností, absencie písomných zmlúv napriek objemu obchodov a skutočnosti, že išlo o nových obchodných partnerov, spôsob úhrad vykonávaných na účet sťažovateľky tými istými osobami v mene rôznych odberateľov.

41. NSS zdôraznil, že predloženie falošných faktúr alebo falošných dokumentov, ako aj akákoľvek iná manipulácia s dôkazmi môžu brániť správne vyberaniu dane a následne správne fungovaniu spoločného systému DPH. Právo Európskej únie v zmysle judikatúry Súdneho dvora nebráni, aby členské štáty považovali predloženie nepravdivých faktúr za daňový podvod. V danom prípade tak podstatou posúdenia súdu nebolo vyvažovanie dôkazov v prospech alebo neprospech sťažovateľky, ale poukázanie na množstvo skutočností, ktoré napriek dokladom predložených sťažovateľkou boli natoľko závažné, že preukázali záver, že sťažovateľka pri svojich doterajších obchodných skúsenostiach mala alebo mohla vedieť, že sa zúčastňuje daňového podvodu.

Skutočnosť, že NSS a predtým krajský súd dospeli k záveru, ktorý pre sťažovateľku nie je priaznivý, nemožno stotožňovať s tým, že neposúdili vec objektívne.

42. K judikatúre Súdneho dvora, na ktorú sťažovateľka odkazuje (C-492/03), treba uviesť, že obsahuje všeobecný záver, ktorý už ďalej sťažovateľka nerozvádza. Nie je preto zrejmé, čo konkrétne mal NSS z uvedeného rozhodnutia vyvodiť, keďže nie je zrejmé ani to, že by zdaniteľná osoba nepoznala svoje daňové povinnosti pred uzavretím transakcie. K druhému judikátu (C-277/14), ktorý sťažovateľka uvádza, je nutné poznamenať, že Súdny dvor síce skutočne uznal, že právo Európskej únie bráni vnútroštátnej úprave, ktorá zdaniteľnej osobe zamieta právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil neexistujúci subjekt a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru. Zároveň však dodal, že je tomu tak okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH. To podľa Súdneho dvora je už na overení vnútroštátnym súdom. V prípade sťažovateľky však došlo k posúdeniu správnych súdov so záverom, že sťažovateľka mala alebo mohla vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode, čo bolo preukázané skutočnosťami, o ktorých sťažovateľka vedela už v roku 2013. To správne súdy odôvodnili konkrétnymi skutočnosťami.

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

44. K ďalšiemu argumentu sťažovateľky o tom, že konštrukt vedel alebo mal vedieť sa vzťahuje na zamietnutie práva na odpočet DPH v prípade odberateľa, a nie na strane dodávateľa, je potrebné takisto uviesť, že ho sťažovateľka skutočne vo svojich kasačných sťažnostiach uvádza, avšak NSS ani krajský súd sa k nemu nijakým spôsobom nevyjadrili. Z argumentácie sťažovateľky však nie je zrejmé, o čo sa opiera, z akých zdrojov vychádza a prečo by sa daný konštrukt nemal vzťahovať na sťažovateľku. Jej argumentácia neobsahuje žiadne logické zdôvodnenie a neodkazuje na žiaden právny predpis či judikatúru. Preto sa ani nejaví, že by táto námietka bola podstatná pre rozhodnutia NSS alebo krajského súdu. Ani v tomto ohľade tak odôvodnenie oboch súdov nie je nedostatočné.

45. K analógii pojmu vedel alebo mal vedieť s § 69 ods. 14 zákona o DPH, ktoré sťažovateľka opakuje vo svojich kasačných sťažnostiach, je potrebné konštatovať, že je na súde, ktorý je príslušný o danej problematike rozhodovať, aby sám a s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti rozhodol o tom, či daná osoba mala alebo mohla vedieť o daňovom podvode. Skutočnosť, že NSS analógiu tvrdenú sťažovateľkou neprijal, neznamená, že sa dopustil pochybenia, ale že v rámci vlastného priestoru pre uváženie nepovažoval danú analógiu s ohľadom na to, že s týkala iného inštitútu, za náležitú. Vo vzťahu k slovnému spojeniu mal alebo mohol vedieť sa NSS v napadnutých rozsudkoch opiera o judikatúru Súdneho dvora, z ktorej vychádza a v ktorej hraniciach nachádza obsahovú náplň tohto slovného spojenia. Preto ani v tomto ohľade nemožno odôvodnenie NSS považovať za nedostatočné.

46. K praxi dodania tovaru mimo sídla spoločnosti je nutné konštatovať, že túto námietku sťažovateľka uvádza vo svojich kasačných sťažnostiach a opakuje ju aj v ústavných sťažnostiach. Sťažovateľka zdôrazňuje, že nemala zákonnú povinnosť uviesť dodacie miesta vo vzťahu k deklarovanej odberateľovi a že nemala možnosti ani oprávnenie zisťovať vzťah jeho odberateľov k požadovaným miestam vykládky tovaru. Odberatelia sťažovateľke za tovar riadne zaplatili a v tom čase sa sťažovateľka nemala dôvod domnievať, že následnými konaniami odberateľov dôjde k spáchaniu podvodu na DPH. Správne súdy a daňové orgány však poukázali na značné množstvo skutočností z rozhodného obdobia, ktoré spochybňovali jej nevedomosť o daňovom podvode. Z judikatúry Súdneho dvora však možno primerané povinnosti sťažovateľky dovodiť, keďže zdaniteľná osoba má povinnosť prijať všetky opatrenia, ktoré od nej možno rozumne požadovať na zabránenie jej vlastnej účasti na podvode (C-273/11, bod 55). Preto aj v tomto ohľade sú odôvodnenia oboch súdov ústavne akceptovateľné.

47. K namietanému odôvodneniu o nesplnení podmienok na oslobodenie od DPH je potrebné uviesť, že NSS jasne uviedol podmienky, ktoré skúma pri úvahe, či možno daňovému subjektu odoprieť nárok na odpočítanie DPH alebo na oslobodenie od DPH z dôvodu jeho zapojenia do podvodného reťazca. Definoval, že je potrebné skúmať existenciu podvodu, existenciu skutkových okolností svedčiacich o možnej vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovom podvode a neexistenciu dostatočných rozumných opatrení, ktorými by daňový subjekt svojej účasti na podvode zabránil. Podvod na DPH v danom prípade daňové orgány preukázali zákonne získanými dôkazmi a vedomosť sťažovateľky o účasti na podvode preukázali konkrétnymi skutočnosťami, o ktorých sťažovateľka vedela alebo mohla v rozhodnom období vedieť. Daňové orgány v preverovaných reťazcoch identifikovali a preukázali narušenie neutrality DPH. Dostatočným spôsobom preto preukázali, že plnenia vykazovali neštandardné znaky, z ktorých bolo možné zistiť, že deklarovaní odberatelia boli do obchodných reťazcov účelovo vložení s cieľom podvodne zneužiť systém neutrality DPH. Preto uzavreli, že zdaniteľné plnenia boli spojené s podvodným konaním a daňovým únikom v štáte dodania. Správne súdy následne nemali pochybnosti o tom, že deklarovaní odberatelia boli do obchodných reťazcov vložení pre účely zneužitia neutrality DPH. Toto právne posúdenie oboch súdov nemožno posúdiť ako také, ktoré by boli výsledkom zjavného skutkového omylu.

48. Napadnuté rozsudky NSS tak nie sú arbitrárne v tom zmysle, že by nedávali odpovede na otázky, ktoré boli v kauze sťažovateľky podstatné. Ako je zrejmé z odôvodnenia napadnutých rozsudkov v spojitosti so závermi daňových orgánov, výklad relevantných právnych noriem je jasný a zrozumiteľný, pričom zároveň dostatočným spôsobom reaguje na všetky podstatné momenty

týkajúce sa veci. Tento výklad možno považovať za ústavne akceptovateľný a primerane argumentačne zdôvodnený. Napadnutými rozhodnutiami preto nedošlo k porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

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

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

V Košiciach 21. novembra 2024

Robert Šorl
predseda senátu