



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 592/2018-15

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 13. decembra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o., Družstevná 8, Komárno, právne zastúpenej advokátkou JUDr. Líviou Kňazíkovou, advokátska kancelária, Nám. M. R. Štefánika 6, Komárno, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na rovnosť účastníkov konania zaručeného čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a základného práva zaručeného v čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 9/2016 z 25. januára 2018 a takto

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

Sťažnosť obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o. o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 31. mája 2018 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti MARIOL KN s. r. o., Družstevná 8, Komárno

(ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na rovnosť účastníkov konania zaručeného čl. 47 ods. 3 ústavy a „*práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 48 ods. 2 ústavy*“ rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 8 Sžf 9/2016 z 25. januára 2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu“).

Sťažovateľka uviedla, že svojím rozsudkom sp. zn. 8 Sžf 9/2016 z 25. januára 2018 najvyšší súd potvrdil rozsudok Krajského súdu v Trnave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 14 S 95/2014-115 z 9. septembra 2015, ktorým bola žaloba, ktorou sa sťažovateľka domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia č. 1100305/1/188080/2014/5057 z 15. apríla 2014 vydaného žalovaným Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky (ďalej aj „finančné riaditeľstvo“), ako aj preskúmania a zrušenia dodatočného platobného výmeru č. 9410402/5/43626/14/Rig z 8. januára 2014 vydaného Daňovým úradom Nitra, pobočkou Komárno (ďalej aj „daňový úrad“, spolu s finančným riaditeľstvom ďalej aj „daňové orgány“), zamietnutá. Týmto výmerom daňový úrad na základe výsledku daňovej kontroly zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume 18 918,33 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 1 062,27 €. Finančné riaditeľstvo v rámci odvolacieho konania tento dodatočný platobný výmer potvrdilo.

Dôvodom nepriznania nadmerného odpočtu za predmetné zdaňovacie obdobie a dodatočného určenia daňovej povinnosti bolo daňovými orgánmi konštatované porušenie § 43 ods. 1 až 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30. novembra 2011 žalobcom, keď tento nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 cit. zákona (išlo o dodanie tovaru do Maďarska). Prevzatie tovaru maďarským odberateľom nebolo uznané vzhľadom na zistenie, že tento subjekt má fiktívne sídlo, jeho predmet činnosti nezahŕňa predmetný tovar, subjekt nikdy neplatil daň ani nepriznal obchodovanie v predmetnom období. Preprava a prevzatie tovaru spoločnosťou maďarským prepravcom neboli preukázané riadne účtovnými dokladmi. Z uvedených dôvodov finančné riaditeľstvo v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 v spojení s § 165b ods. 1 zákona

č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vydaný dodatočný platobný výmer potvrdilo.

Najvyšší súd dospel k záveru, že odvolanie sťažovateľky nie je dôvodné.

Sťažovateľka svoju sťažnosť proti rozsudku najvyššieho súdu podanú ústavnému súdu odôvodnila tým, že „*napadnutý rozsudok trpí vadami, ktoré ho robia nezákonným. Predovšetkým sa súd nevysporiadal s otázkou rovnakého postavenie strán, keď prihliadol len na dôkazy predkladané správcom dane a odmietol hodnotiť dôkazy sťažovateľa. Sťažovateľ už v konaní pred krajským súdom poukazoval na tento stav, že v rámci daňového konania neboli vykonané dôkazy na riadne zistenie skutkového stavu...*

*Správca dane nijakým zákonným spôsobom nepreukázal, prečo odoprel nárok sťažovateľa na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2011 a prečo nevykonal daňovú kontrolu v stanovenej lehote. Takýto postup nemožno hodnotiť inak ako nezákonný...*

*Daňová kontrola začala dňa 21.09.2011. Správca dane prerušil daňovú kontrolu súčinnosťou od 10.11.2011 rozhodnutím č. 621/32067841/11/ Bed z 28.10.2011 a túto kontrolu nechal prerušenú do 13.04.2012. Došlo k nezákonnému prerušeniu, keď toto rozhodnutie nebolo doručené [REDAKOVANÉ], ktorá bola v tomto čase splnomocnenou zástupkyňou spoločnosti MARIOL KN s.r.o. Plnomocenstvo [REDAKOVANÉ] bolo správcovi dane doručené dňa 07.11.2011, teda k zákonnému prerušeniu kontroly dôjsť nemohlo.*

*K druhému prerušeniu daňovej kontroly v danej veci došlo na základe rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly č. 9410401/1082671/2012 zo dňa 20.06.2012, pričom sa daňová kontrola prerušila od 26.06.2012, avšak žiadosť o poskytnutie informácii v rámci medzinárodnej výmeny informácií bola odoslaná až 07.08.2012. Sťažovateľ má za to, že dôvody pre ktoré sa kontrola prerušila začali plynúť až 07.08.2012, kedy bola odoslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií na odberateľa BAU OIL Kft... lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula a preto jej ďalšie pokračovanie po tejto lehote bolo nezákonné. Tak v zmysle Nálezu III. ÚS 24/2010-57 ako aj rozhodovacej činnosti NS SR je pokračovanie v daňovej kontrole po uplynutí zákonnej lehoty nezákonným zásahom, na ktorý sa musí prihliadať bez ohľadu na to, či sa daňový subjekt domáhal v konaní práva*

*proti inému zásahu orgánu verejnej správy. Takýto Protokol z daňovej kontroly pri nerešpektovaní maximálnej dĺžky jej trvania má povahu nezákonného dôkazu. Ak konečné rozhodnutie vychádza z takéhoto dôkazu, trpí vadou nezákonnosti.“*

Sťažovateľka poukázala aj na nedostatočne zistený skutkový stav v rámci daňového konania, ktorý viedol k vydaniu nezákonného rozhodnutia. Nesprávny postup daňových orgánov oboch stupňov mal za následok nesprávnosť rozhodnutia vo veci samej. Najvyšší súd potvrdil rozsudok krajského súdu a v podstate sa stotožnil s dôvodmi daňových orgánov i krajského súdu. V dôvodoch svojho rozsudku sa s námietkami sťažovateľky vysporiadal v rozpore s ich skutočným obsahom. Dôkazy boli podľa sťažovateľky vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, teda na ne nebolo možné prihliadať. Z toho dôvodu a tiež z toho, že sa najvyšší súd, krajský súd a daňové orgány dôsledne nezaoberali nedodržaním lehoty na vykonanie daňovej kontroly a nevrátením nadmerného odpočtu v zákonom stanovenej lehote vrátane nezákonného prerušenia daňovej kontroly, sťažovateľka považuje rozsudok najvyššieho súdu za svojvoľný a arbitrárny.

Sťažovateľka konaniu, ktoré predchádzalo rozhodnutiam v jej daňovej veci, vyčíta, že sa daňové orgány, krajský súd ani najvyšší súd „*účinne nezaoberali námietkami, argumentami a dôkaznými návrhmi strán*“ tak, aby bolo naplnené jej právo na spravodlivé konanie a právo na súdnu ochranu.

Súdy a daňové orgány si bez vykonania riadneho dokazovania osvojili záver o spochybniteľnosti dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie, neuznali medzinárodné náložné listy a dodacie listy deklarujúce dodanie tovaru, „*čím sťažovateľovi odňali základné procesné právo ako účastníka daňového konania a to právo na úzku súčinnosť a spoluprácu a zákonný postup, určené v ustanoveniach § 2 ods.1,2 a 8, § 15 ods.5 písm. d/ a § 29 ods.4 zákona č. 511/1992 Z. b. o správe daní a poplatkov v znení zmien a doplnkov. Týmto bolo porušené aj ústavné právo sťažovateľa podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR*“.

Sťažovateľka akcentovala, že „*pre daňovú oblasť je vo vzťahu k právu na spravodlivé súdne konanie najvýznamnejšia skutočnosť, že daňový subjekt nesmie byť v ktorejkoľvek fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený, či obmedzený v uplatnení svojich procesných práv...*“.

Sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd o jej sťažnosti rozhodol týmto nálezom:

*„Právo sťažovateľa - spoločnosti MARIOL KN s.r.o... Komárno... na súdnu ochranu podľa čl.46 ods.1 Ústavy Slovenskej republiky, na rovnosť účastníkov konania podľa čl.47 ods.3 Ústavy Slovenskej republiky a na spravodlivé súdne konanie podľa čl.48 ods.2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 25. januára 2018 v konaní vedenom pod sp. zn. 8Sžf/9/2016 bolo porušené.*

*Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 25. januára 2018 v konaní vedenom pod sp. zn. 8 Sžf/9/2016 sa zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.*

*Spoločnosti MARIOL KN s.r.o... Komárno... sa priznáva náhrada trov konania na trovách právneho zastupovania v sume 390,50 €, t.j. za dva úkony právnej pomoci... ktoré je Najvyšší súd Slovenskej republiky... povinný zaplatiť právnej zástupkyňi sťažovateľa JUDr. Lívii Kňazikovej... Komárno, na účet... a to v lehote dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto rozhodnutia.“*

Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku okrem iného uviedol: «... V rámci súdneho prieskumu napadnutých správnych rozhodnutí krajský súd vyhodnotil námietky napádajúce nezákonný postup v rámci daňovej kontroly, nedodržanie zákonnej lehoty na jej vykonanie, nedostatočne zistený skutkový stav, porušenie práva na prerokovanie veci v primeranej lehote a nezákonný postup v daňovom konaní podľa neúčinného právneho predpisu a pred nepríslušným daňovým orgánom.

*Namietaný postup správcu dane v súvislosti so spracovaním výsledkov daňovej kontroly do protokolu a následným vypracovaním jeho dodatku na základe vyjadrenia žalobcu krajský súd vyhodnotil ako súladný s právnou úpravou podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Správca dane sa vysporiadal s námietkami žalobcu k protokolu tým, že uviedol vyhodnotenie predmetných námietok v dodatku k protokolu, s ktorým oboznámil žalobcu pri prerokovaní protokolu. Podľa krajského súdu zákon o správe daní pre vyhodnotenie námietok k protokolu z daňovej kontroly nestanovuje rovnaký režim ako pre vypracovanie protokolu.*

*K prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly a z toho plynúcej námietky nezákonne získaných dôkazov potrebných pre rozhodnutie krajský súd z administratívneho spisu rekapituloval, že predmetná daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia*

zo dňa 5.9.2011, pričom v obdobiach 10.11.2011 - 13.4.2012, 26.6.2012 - 2.1.2013 a 15.4.2013 - 18.10.2013 bola v súlade s ustanovením § 25a zákona o správe daní prerušená a pokračovala až dňa 3.1.2014, kedy bola ukončená prerokovaním protokolu. Na základe uvedených skutočností lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počínajúc oznámením prerušenia konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodov jeho prerušenia neplynuli, a teda daňová kontrola bola skončená v lehote dvanástich mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom...

Ďalej krajský súd z obsahu administratívneho spisu vyhodnotil, že s prihliadnutím na prebiehajúce zmeny v štruktúre daňových orgánov v zmysle zákona č. 332/2011 Z. z. vo veci konali príslušné daňové orgány.

Namietanú nesprávnu aplikáciu procesného právneho predpisu krajský súd v rámci súdneho prieskumu nezistil a uviedol, že daňové konanie začaté dňa 21.9.2011 sa do 31.12.2011 riadilo právnou úpravou zákona č. 511/1992 Zb. ako všeobecného predpisu upravujúceho daňové konanie. Po nadobudnutí účinnosti čl. I. daňového poriadku, dňom 1.1.2012, do nadobudnutia účinnosti § 165b daňového poriadku dňom 30.12.2012 sa daňové konanie právoplatne neukončené pred účinnosťou daňového poriadku, s výnimkou ukladania sankcií podľa priaznivejšej neskoršej právnej úpravy (§ 165 ods. 1), daňová kontrola (§ 165 ods. 2) aj vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 3) riadili právnou úpravou zákona o správe daní.

V tejto súvislosti ďalej dôvodil, že „Dňa 30.12.2012 nadobudlo platnosť a účinnosť ustanovenie § 165b daňového poriadku, v zmysle ods. 1, ktorého došlo k zmene právneho predpisu upravujúceho vedenie (celého) daňového konania pozostávajúceho z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania na daňový poriadok. Ustanovenie ods. 2 výslovne vylučuje použitie „doterajších predpisov“ (s odkazom na § 165 ods. 1) na celé daňové konanie začaté a neukončené právoplatne pred nadobudnutím účinnosti daňového poriadku. Na druhej strane ust. § 165b) daňového poriadku na rozdiel od § 165 neobsahuje duplicitnú úpravu procesného predpisu pre jednotlivé štádiá daňového konania (vyrubovacie konanie a daňová kontrola), ani nevylučuje aplikáciu ust. § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku, čo môže viesť k záveru, že aj po nadobudnutí účinnosti zákona č. 440/2012 Z. z., ktorým bolo do daňového poriadku zakomponované ust. § 165b daňového poriadku, sa výkon daňovej kontroly a vyrubovacie konanie v daňových konaniach začatých

podľa zákona č. 511/1992 Zb. riadi vzhľadom na platnú právnu úpravu § 165 ods. 4 a 5, zákonom č. 511/1992 Zb. Takýto výklad však podľa názoru krajského súdu nekorešponduje s logikou vylúčenia aplikácie zákona č. 511/1992 Zb. v zmysle § 165b ods. 1 daňového poriadku zo všetkých prípadov konania a rozhodovania, s výnimkou ukladania sankcií v stanovených prípadoch. Je zrejmé, v rozpore s účelom novely zák. č. 440/2012 Z. z. zákonodarca pre prípady rozhodovania po 30.12.2012 opomenul vylúčiť aplikovateľnosť úpravy § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku. Je teda dôvodné po 30.12.2012 vyžadovať od daňových orgánov aplikáciu právnej úpravy daňového poriadku aj na neskončené konania začaté za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. Na druhej strane treba význam tohto záveru skúmať v nadväznosti na obsah žalobného návrhu podaného v zmysle § 247 OSP obsahovou náležitosťou, ktorého je aj tvrdenie, že v dôsledku tvrdeného nezákonného postupu (nesprávna aplikácia daňového procesného predpisu) došlo k ukráteniu žalobcu na jeho právach, pričom nepostačuje všeobecné tvrdenie, že uvedeným postupom bol porušený zákon. V žalobných dôvodoch, str. 8 absentuje akékoľvek konkretizovanie tvrdenej ujmy, žalobca iba konštatuje, že ak súd považuje daňovú kontrolu za zákonne ukončenú dňom prerokovania Protokolu, mal žalovaný v odvolacom konaní postupovať v zmysle Daňového poriadku. S prihliadnutím na vyššie uvedený nedostatok obsahových náležitostí žalobného návrhu, ako aj ust. § 250i ods. 3 OSP súd nepovažuje vyššie uvedenú skutočnosť za dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia.

Námietky žalobcu ohľadne rozsahu vykonaného dokazovania a nesprávneho vyhodnotenia získaných dôkazov krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné... Žalobca bol v danom prípade v situácii, keď výsledky vykonaného dokazovania za zdaňovacie obdobie jún 2011 nepotvrdili dôvodnosť uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH vzniknutého uplatnením práva na odpočítanie dane z tovarov a služieb kúpených v tuzemsku a dodaním z tuzemska do iného členského štátu EÚ.

Za rozhodujúcu skutočnosť v jednotlivých prípadoch krajský súd považoval nesplnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH v deklarovanom rozsahu, nakoľko v konaní predkladané doklady boli vyhodnotené ako nedostačujúce a nepreukazné. Predložené prepravné doklady neobsahovali zákonom požadované náležitosti. Nie je možné zohľadniť tvrdenie, že dodávky zo spoločnosti HBL, s.r.o., prevzaté tvrdeným odberateľom žalobcu, sú spôsobilé preukázať plnenie zo strany

žalobcu. Za dostačujúci dôkaz nie je možné považovať ani finančné transakcie dostatočnej identifikácie. Tvrdené sporné dodania tovaru sa nepodarili dokázať ani prostredníctvom medzinárodného zisťovania informácií, pričom nemožno podľa krajského súdu opomenúť, že toto dokazovanie, ktoré bolo dôvodom prerušenia konania a podľa žalobcu aj prekročenia najvyššej prípustnej doby trvania daňovej kontroly, bolo vedené v záujme a v prospech žalobcu. K žalobcom navrhovanému vykonaniu dôkazov krajský súd konštatoval, že nie je žiaden logický dôvod predpokladať, že výsluch osôb navrhovaných žalobcom, by boli spôsobilé zvrátiť vyslovené právne závery...

Vzhľadom k tomu, že žalobca namietal nedodržanie postupu podľa § 79 zákona o DPH až v podanom odvolaní, odvolací súd sa s prihliadnutím na koncentračnú zásadu ovládajúcu súdny prieskum zákonnosti správnych rozhodnutí s touto odvolacou námietkou nezaoberal.

Pokiaľ ide o argumentáciu žalobcu vzťahujúcu sa k nesprávnemu procesnému postupu správcu dane v priebehu daňovej kontroly v súvislosti s prerokovaním protokolu o jej výsledku spolu s jej dodatkom, vrátane prekročenia lehoty na jej vykonanie z dôvodu plynutia lehoty počas prerušenia jej výkonu z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií, s touto sa odvolací súd nestotožňuje.

V kontexte zákonnej úpravy inštitútu prerokovania protokolu o výsledku daňovej kontroly sa námietka napádajúca nedoručenie dodatku protokolu žalobcovi javí ako zavádzajúca obrana pod ťarchou kontrolných zistení spochybňujúcich žalobcom deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru odberateľovi do Maďarskej republiky. Zákonodarca doručovanie dodatku k protokolu osobitne neupravil, zo zákona nevyplýva potreba analogického postupu na jeho doručenia ako pri doručovaní protokolu podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Práve naopak, dodatok k protokolu je vysporiadanie sa správcu dane s vyjadrením daňového subjektu k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole ešte pred jeho prerokovaním, pričom tento dodatok je súčasťou protokolu, ktorý je predmetom osobného prerokovania oboma zúčastnenými stranami - daňovým orgánom a kontrolovaným daňovým subjektom. V preskúvanom administratívnom procese sa tak udialo dňa 3.1.2014, čo vyplýva z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní, ktorého predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu č. 9410401/5/5204586/13/Bed zo dňa 20.11.2013 a jeho dodatku č. 1 zo dňa 19.12.2013. V tejto súvislosti odvolací súd prihliada

*na skutočnosť, že žalobca pri tomto procesnom úkone nevzniesol žiadne námietky na postup správcu dane a predmetnú zápisnicu a protokol spolu s jeho dodatkom č. 1 bez výhrad podpísal...*

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

*... Prerúšením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva, ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúce mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, vzhľadom na dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaneho intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH, správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Bola to legitímna činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Išlo o spontánnu výmenu informácií, uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 prepracované znenie, ďalej len „Nariadenie Rady“).*

*Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe vyššie uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri*

*uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).*

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

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

*Ak predmetná daňová kontrola začala dňa 21.9.2011 a bola ukončená prerokovaním protokolu o jej výsledku dňa 3.1.2014 a nasledujúci deň začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona o správe daní (§ 15 ods. 13 a ods. 14 in fine zákona o správe daní), a teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, možno konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a zákonodarcom vymienený úsek daňového konania - vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 5 daňového poriadku) aplikoval správny procesný predpis - zákon č. 511/1992 Zb.*

*Keďže na odvolacie konanie, výsledkom ktorého je žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 15.4.2014, sa osobitná úprava prechodných ustanovení § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku nevzťahuje, žalovaný správne toto daňové konanie druhého stupňa viedol podľa ustanovení daňového poriadku, ktorý sa na toto konanie v zmysle prechodného ustanovenia § 165b ods. 1 daňového poriadku aplikoval...*

*Predmetnú daňovú kontrolu u žalobcu, ktorý v jej priebehu zmenil sídlo z Komárna do Šale (v auguste 2012), vykonal Daňový úrad Nitra (do 31.12.2011, pred uskutočnením zmeny štruktúry finančných orgánov, Daňový úrad Komárno, teraz pobočka Daňového úradu Nitra), a tento bol v danom prípade podľa § 3 ods. 12 zákona o správe daní príslušný vo vyrubovacom konaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Preto neobstojí námietka žalobcu o postúpení jeho odvolania odvolaciemu orgánu miestne nepríslušným správcom dane...*

*K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností... Z obsahu odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa s návrhom žalobcu na doplnenie dokazovania vysporiadali a uviedli dôvod, pre ktorý by ďalšie výsledky dokazovania vo svetle už získaných zistení nemali vplyv na priaznivejšie vyhodnotenie skutkového stavu.*

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

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

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

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

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

*Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností týkajúcich sa prepravy predmetného tovaru na územie Maďarskej republiky urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcovmu predloženému daňovému dokladu vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení do členského štátu, na základe ktorých žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2011 uviedol dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).»*

## II.

Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy zjavne neopodstatnené alebo podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným postupom orgánu štátu vôbec nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím (postupom) orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namieta, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (II. ÚS 70/00, IV. ÚS 66/02, II. ÚS 17/05 III. ÚS 155/09, II. ÚS 66/2011).

Ústavný súd je oprávnený a povinný posúdiť neústavnosť konania, resp. rozhodovania všeobecných súdov, t. j. či v konaní pred nimi nedošlo k porušeniu ústavnoprávnych princípov konania (čl. 46 až čl. 50 ústavy). Táto právomoc ústavného súdu však nie je spojená so vznikom oprávnenia a povinnosti hodnotiť právne názory všeobecných súdov, ku ktorým tieto dospeli na základe výkladu a uplatňovania zákonov, ak tento výklad a použitie zákonov neporušujú uvedené ústavnoprosné princípy (II. ÚS 54/02), ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa vymedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách.

Sťažovateľka namieta porušenie svojho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, základného práva na rovnosť účastníkov podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, ako aj základného práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 2 ústavy rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 9/2016 z 25. januára 2018.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy sa každý môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa ods. 2 rovní.

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

Účelom čl. 46 ods. 1 ústavy je zaručiť prístup k súdu a rovnaké právne postavenie v konaní pred súdom každému, kto žiada o ochranu tých svojich záujmov chránených právnym poriadkom, ktoré štát zveril do právomoci orgánov súdnej moci (II. ÚS 26/96).

Ustanovenie čl. 46 ods. 1 ústavy zaručuje predovšetkým prístup k súdu, pretože len v takom prípade sa vytvárajú podmienky na domáhanie sa práva na súdnu ochranu oprávnenou osobou. Súd musí mať ústavou výslovne určenú kvalitu. To znamená, že musí byť nezávislý a nestranný.

Základné právo na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy neznamená nárok na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný a aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami, resp. s jeho právnymi názormi. Z opačného pohľadu možno povedať, že neúspech v súdnom konaní nie je možné bez ďalšieho považovať za porušenie základného práva. Je v právomoci všeobecných súdov vykladať a aplikovať zákony. Pokiaľ tento výklad nie je arbitrárny a je náležite zdôvodnený, ústavný súd nemá príčinu doň zasahovať (I. ÚS 19/02, I. ÚS 50/04, I. ÚS 82/04).

V tomto kontexte sa ústavný súd zaoberal tvrdením sťažovateľky, že rozsudkom najvyššieho súdu došlo k zásahu do označených práv, pretože sa podľa sťažovateľky najvyšší súd nevysporiadal s otázkou rovnakého postavenia strán, keď prihliadol len na dôkazy predkladané daňovým úradom, dôsledne nezaoberal nedodržaním lehoty na vykonanie daňovej kontroly a nevrátením nadmerného odpočtu v zákonom stanovenej lehote vrátane nezákonného prerušenia daňovej kontroly, čím nebol dostatočne preukázaný skutkový stav, a prihliadal na dôkazy, ktoré boli vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Ústavný súd sa po preskúmaní napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu nestotožňuje s tvrdením sťažovateľky. Naopak, preskúmaním napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu dospel ústavný súd k záveru, že sa najvyšší súd podrobne vysporiadal so všetkými dovolacími námietkami sťažovateľky a spôsob, akým tak urobil, nemožno považovať za taký, ktorý by signalizoval zásah do jej základných práv, ktorých porušenie v sťažnosti tvrdí. V odôvodnení napadnutého uznesenia najvyšší súd zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré potvrdil rozsudok krajského súdu sp. zn. 14 S 95/2014 z 9. septembra 2015. Vysporiadal sa so skutkovou i právnou problematikou posudzovanej veci, a preto ústavný súd považuje napadnuté rozhodnutie z hľadiska ústavných aspektov za dostačujúce

a ústavne relevantné. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným už ani preto, že ústavný súd nie je opravným súdom právnych názorov najvyššieho súdu. Ingerencia ústavného súdu do výkonu tejto právomoci najvyššieho súdu je opodstatnená len v prípade jeho nezlučiteľnosti s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou, o ktorý ale v prípade sťažovateľky nejde.

Na základe uvedených záverov ústavný súd sťažnosť sťažovateľky odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

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

V Košiciach 13. decembra 2018