

DOKAZOVANIE V DAŇOVOM KONANÍ

Dôkazné bremeno o splnení podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje. Na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu boli splnené.

(Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 104/2019 z 29. mája 2019)

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 29. mája 2019 v senáte zloženom z predsedníčky Jany Laššákovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti Super tank, spol. s r. o., Mochovská 40, Levice, IČO 35947594, právne zastúpenej advokátkou JUDr. Elenou Ľalíkovou, Podbrezovská 34, Bratislava, vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva na ochranu majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 2/2018 z 12. decembra 2018 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti Super tank, spol. 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.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 20. marca 2019 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti Super tank, spol. s r. o., Mochovská 40, Levice, IČO 35947594 (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), základného práva na ochranu majetku 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 (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžfk 2/2018 z 12. decembra 2018 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Ako z podanej ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplynulo, Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) vykonal u sťažovateľky (od) 15. decembra 2010 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“

alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie september 2010. Na základe výsledkov daňovej kontroly a doplneného dokazovania správca dane v poradí tretím rozhodnutím č. 1655462/2015 z 11. novembra 2015 určil sťažovateľke rozdiel na DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 89 591,59 € (uplatnený nadmerný odpočet v sume 115 086,03 € správca dane znížil na sumu 25 494,44 €, pozn.), a to z dôvodu nesplnenia podmienok na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu odberateľovi registrovanému v Maďarskej republike spoločnosti M. (ďalej aj „odberateľ“ alebo „nadobúdateľ“), keďže nebolo preukázané, že sťažovateľka tovar reálne dodala odberateľovi.

O podanom odvolaní sťažovateľky rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 167604/2016 zo 17. februára 2016 tak, že potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

Sťažovateľka sa žalobou podanou na Krajskom súde v Nitre (ďalej len „krajský súd“) domáhala preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré žiadala zrušiť. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 15 S 17/2016 z 25. júla 2016 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) zamietol žalobu sťažovateľky.

Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší súd napadnutým rozsudkom tak, že kasačnú sťažnosť zamietol z dôvodu, že nie je dôvodná, a sťažovateľke nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania.

3. S uvedeným záverom najvyššieho súdu sťažovateľka nesúhlasí a opakujúc žalobné dôvody vo svojej ústavnej sťažnosti podanej ústavnému súdu namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom, ktorý považuje za arbitrárny a nedostatočne odôvodnený. Podľa sťažovateľky najvyšší súd porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov, keď neuznal všetky vykonané dôkazy (napr. zápisnicu o výsluchu konateľ'a odberateľ'a, pozn.), ale jeho závery sú založené iba na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z medzinárodnej výmeny daňových informácií, ktoré „sami osebe nie sú dôkazom, ale len informáciou, ktorá následne musí byť verifikovaná riadne vykonaným dokazovaním v súčinnosti s daňovým subjektom...“. Tým najvyšší súd zároveň podľa sťažovateľky porušil aj zásadu rovnosti zbraní. V súvislosti s touto námietkou sťažovateľka poukázala aj na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 30/2018.

V ďalšej sťažnostnej námietke sťažovateľka, odvolávajúc sa na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), poukazuje na neprímerané dôkazné bremeno kladené na ňu ako daňový subjekt, keď „najvyšší súd žiadal od sťažovateľky preukázať s absolútnou istotou hmotnú skutočnosť, že k vývozu tovaru do zahraničia došlo; v tomto smere mu nestačili zákonom vyžadované listiny, ktoré zreteľne preukazovali reálnosť obchodu...“.

Sťažovateľka namieta aj porušenie zásady daňovej neutrality, keďže správca dane, ako aj najvyšší súd nezohľadnili judikáty Súdneho dvora, podľa ktorých nie je možné preniesť celú zodpovednosť za zaplatenie DPH na dodávateľ'a tovaru, a to bez ohľadu na to, či sa podieľal na podvode, ktorého sa prípadne dopustil odberateľ tovaru, o ktorom ani nemohol vedieť.

Podľa sťažovateľky najvyšší súd tiež odmietol v posudzovanom spore položiť Súdnemu dvoru predbežnú otázku, čo je „v rozpore s újinným právom.“.

V závere ústavnej sťažnosti sťažovateľka uviedla, že splnila „všetky materiálne podmienky dodania tovaru v rámci Spoločenstva...“, a preto mala nárok „na vrátenie zaplatenej DPH na vstupe“ tak, ako to uviedla „vo svojom daňovom priznaní ešte v roku 2010. Ak to najvyšší súd nerešpektoval... porušil aj... legitímne očakávanie v zmysle čl. 20 ods. 1 ústavy a čl. 1 ods. 1 Protokolu k dohovoru.“.

4. Vzhľadom na uvedené sťažovateľka v petite ústavnej sťažnosti navrhla, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„1. Základné právo Super tank, s. r. o. na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1,2 ústavy, na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a ochranu majetku podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a čl. 1 ods. 1 Protokolu k dohovoru rozsudkom Najvyššieho súdu SR z 12.12.2018, sp. zn. 3Sžfk 2/2018, porušené boli,

2. Rozsudok najvyššieho súdu z 12.12.2018, sp. zn. 3Sžfk 2/2018, zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

3. Super tank, s. r. o. má nárok na náhradu trov konania v sume 611,49 EUR - odmena za 3 úkony právnej pomoci... ktorú sumu zaplatí najvyšší súd JUDr. Elene Ľalikovej do 2 mesiacov.“

II.

5. Ústavný súd rozhoduje podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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.

6. Podľa čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon. Týmto zákonom je s účinnosťou od 1. marca 2019 zákon č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“).

7. Ústavný súd podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí senátu bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie.

8. Podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania,

a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc,

b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovел žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37,

c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom,

d) ktorý je neprípustný,

e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou,

f) ktorý je podaný oneskorene,

g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

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

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom

zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

10. Podľa čl. 20 ods. 1 ústavy má každý právo vlastníť majetok. Vlastnícke právo všetkých vlastníkov má rovnaký zákonný obsah a ochranu. Majetok nadobudnutý v rozpore s právnym poriadkom ochranu nepožíva. Dedenie sa zaručuje.

Podľa čl. 1 dodatkového protokolu každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť jeho majetku s výnimkou verejného záujmu a za podmienok, ktoré ustanovuje zákon a všeobecné zásady medzinárodného práva. Predchádzajúce ustanovenie nebráni právu štátov prijímať zákony, ktoré považujú za nevyhnutné, aby upravili užívanie majetku v súlade so všeobecným záujmom a zabezpečili platenie daní a iných poplatkov alebo pokút.

III.

11. Ústavný súd konštatuje, že podanie sťažovateľky je možné kvalifikovať ako sťažnosť podľa čl. 127 ústavy v spojení s § 42 ods. 2 písm. f) a § 122 a nasl. zákona o ústavnom súde a sťažovateľka je v konaní zastúpená kvalifikovaným právnym zástupcom v zmysle § 43 ods. 3 zákona o ústavnom súde.

12. Podstatou ústavnej sťažnosti je tvrdenie sťažovateľky, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu boli porušené jej základné práva podľa ústavy a práva podľa dohovoru a dodatkového protokolu. Sťažovateľka predovšetkým tvrdí, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny, nedostatočne odôvodnený, a nesúhlasí s právnym názorom najvyššieho súdu vyjadreným v napadnutom rozsudku, ktorý je v rozpore s právom Súdneho dvora.

K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy

13. Vo všeobecnosti úlohou súdnej ochrany ústavnosti poskytovanej ústavným súdom nie je chrániť občana pred skutkovými omylmi všeobecných súdov, ale chrániť ho pred takými zásahmi do jeho práv, ktoré sú z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné (I. ÚS 17/01). Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy totiž vyplýva, že ústavný súd nie je opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov (napr. I. ÚS 19/02).

14. Podľa konštantnej judikatúry, ktorá je plne aplikovateľná i po zmene právnej úpravy, nemá ústavný súd zásadné oprávnenie preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav veci a aké skutkové zistenia a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (II. ÚS 21/96, III. ÚS 151/05). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 17/01, II. ÚS 206/2015).

15. Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktorú tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonáva (čl. 46 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu

základného práva na súdnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02, II. ÚS 441/2018).

16. Ústavný súd konštantne judikuje, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, preto postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces [napr. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04, II. ÚS 112/2018, rovnako aj rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) vo veci Ruiz Torija c. Španielsko z 9. 12. 1994, Annuaire, č. 303-B]. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (m. m. II. ÚS 44/03, III. ÚS 36/08, II. ÚS 754/2015).

17. K čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa pri zákonom (najmä Správny súdny poriadok) splnených podmienok na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Správneho súdneho poriadku zo strany súdu pri rozhodovaní o splnení podmienok na podanie žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. napr. IV. ÚS 102/08, II. ÚS 437/2016).

18. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, I. ÚS 178/2014, III. ÚS 502/2015, II. ÚS 588/2016).

19. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania“ (porovnaj VERNARSKÝ, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové

konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a 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 205/2015, I. ÚS 480/2017, III. ÚS 18/2018).

20. Úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sťažovateľky bolo posúdiť, či odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu signalizuje potenciálnu arbitrárnosť v interpretácii a aplikácii príslušných právnych noriem na vec sťažovateľky a s tým spojené možné porušenie označených ústavných práv sťažovateľky, alebo naopak, či vzhľadom na odôvodnenie a právne závery najvyššieho súdu v ňom uvedené je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená a ani po jej prijatí na ďalšie konanie by nebolo možné konštatovať porušenie označených ústavných práv napadnutým rozhodnutím.

21. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím tohto orgánu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takúto možnosť reálne nepripúšťajú. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. I. ÚS 66/98, I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 288/05, II. ÚS 389/09, III. ÚS 288/2016).

22. Najvyšší súd sa v rozsudku sp. zn. 3 Sžfk 2/2018 z 12. decembra 2018 postupne zaoberal jednotlivými argumentmi kasačnej sťažnosti sťažovateľky. V súvislosti s námietkami sťažovateľky o nesprávnom hodnotení dôkazov a neprimeranosti dôkazného bremena preneseného správcom dane na sťažovateľku najvyšší súd v relevantnej časti napadnutého rozsudku (body 44 až 53) uviedol:

„Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

... Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov.

... V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že daňový subjekt nevie dôveryhodne

preukázať okamih zdaniteľného plnenia, t. j. prechod práva nakladať s tovarom, pohyb finančných prostriedkov nezodpovedá konkrétnym dodávateľsko-odberateľským vzťahom (v tomto prípade neboli preukázané úhrady faktúr konkrétnymi odberateľmi), nie je teda transparentných spôsobom odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

... V tomto smere preto dôkazná povinnosť (po tom ako správca dane spochybnil reálnosť dodávky) spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi)... Správca dane v odôvodnení predmetného rozhodnutia popísal vykonané dôkazy a zrozumiteľne vysvetlil svoje úvahy smerujúce k spochybneniu reálnosti deklarovaného plnenia, vrátane dodávok pre odberateľov sťažovateľa spoločnosti M. so sídlom v Maďarsku. V súvislosti s prepravou predmetného tovaru odberateľom sťažovateľa preveril správca dane maďarské prepravné spoločnosti prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií, vrátane preverenia predložených čestných prehlásení, na základe ktorých zistil, že prepravná spoločnosť F. poprela realizáciu prepravy pre deklarovaného odberateľa, pričom zneužitie údajov a falšovanie pečiatok prepravcu na predložených CMR je predmetom trestného konania. Doklad o výsluchu konateľa prepravcu na maďarskej daňovej správe predložený daňovým subjektom je falzifikát verejného dokumentu a tak isto je falzifikátom verejného dokumentu aj doklad o vypočutí konateľa M., J. K. Maďarská daňová správa na dožiadanie správcu dane uviedla, že doklady predložené daňovým subjektom ako prílohy k žiadostiam o výmenu informácií sú falošné a vzniklo podozrenie, že boli vyhotovené ako dôkazy pre obchody medzi sťažovateľom a predmetným odberateľom. Sťažovateľovi sa nepodarilo odstrániť ani pochybnosti správcu dane o realizácii dodávky prostredníctvom prepravnej spoločnosti... Vyhlásenie konateľa predmetného prepravcu nepredstavuje dôkaz o vykonaní preprav, pričom nebolo doložené žiadnymi dokladmi vo forme záznamov o prevádzke nákladného vozidla, dokladov o platbách a podobne. Obdobná dôkazná núdza nastala aj v prípade odberateľa L., ktorý je nekontaktný. Správca dane vyhodnotil získané informácie, na základe ktorých dospel k záveru, že uvedené prepravné spoločnosti deklarovanú prepravu nevykonali, čím sťažovateľ nepreukázal ekonomický dôvod daňovej transakcie.

Kasačný súd súhlasí aj s názorom žalovaného, že výstupy poskytnuté z mýtného systému SR nemôžu byť dôkazom o konkrétnom obsahu prepravovanej komodity, o vlastníkovi tovaru. Z dokladov predložených daňovým subjektom takisto preukázateľne nemožno zistiť skutočné nadobudnutie tovaru - repky olejnej v zmysle faktúr... od dodávateľa sťažovateľa... sťažovateľom. Faktúry, ktoré mali zároveň slúžiť aj ako dodací list nie sú potvrdené sťažovateľom, nebolo teda preukázané, že sťažovateľ nadobudol oprávnenie nakladať s predmetným tovarom ako vlastník, nepredložil vážne listy, nákladné listy, príp. iné dôkazy potrebné pre prípad potreby preukázania zdaniteľného plnenia. Nebolo preukázané dodanie tovaru dodávateľom... sťažovateľovi, či už do miesta podnikania sťažovateľa, odovzdaním jeho prepravcovi, na miesto dohodnuté v zmluve (miesto dodania nebolo dohodnuté v kúpnej zmluve zo dňa 02.09.2010) a teda ani týmto spôsobom nebolo preukázané oprávnenie sťažovateľa nakladať s tovarom ako vlastník... Sťažovateľ vierohodným spôsobom nepreukázal

spôsob komunikácie s dodávateľom a odberateľmi v zmysle svojich obchodných zvyklostí pri zachovaní primeranej miery opatrnosti pri svojej podnikateľskej činnosti, o čase, mieste a spôsobe plnenia. Nepreukázal, ako došlo k nadviazaniu vzájomných obchodných vzťahov, či už na základe predchádzajúcej spolupráce, príp. ako si preveroval dôveryhodnosť nových obchodných partnerov. Netransparentným a neprehľadným sa javí aj spôsob vkladov a výberov na účte sťažovateľa v súvislosti s deklaroványmi obchodnými transakciami. Sťažovateľ v daňovom konaní neobjasnil a vierohodne neodstránil pochybnosti správcu dane o reálnom plnení repky olejnej maďarskému odberateľovi, t. j. dodanie tovaru z tuzemska na územie iného členského štátu, a to spoločnosti M., ktoré nadobudnutie tovaru na dokladoch ani iným vierohodným spôsobom nepotvrdili. Sťažovateľom predložené faktúry, CMR, prehlásenia, ktoré sa ukázali ako sfalšované nedokázali odstrániť pochybnosti správcu dane o reálnosti vzájomných plnení. Šetrením správcu dane u zahraničného správcu dane ani ďalším dokazovaním neboli preukázané jednotlivé realizácie dodávok deklarovaneho tovaru a taktiež nebola potvrdená preprava predloženými dokladmi deklaroványmi prepravcami.“

23. V súvislosti s námietkou sťažovateľky o nesprávnom hodnotení dôkazov najvyšším súdom, keďže jeho závery boli v podstatnej časti založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli práve z medzinárodnej výmeny daňových informácií, poukazujúc na odôvodnenie nálezu ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 30/2018 z 30. januára 2019, ústavný súd dodáva, že sa s argumentáciou sťažovateľky nestotožňuje, pretože v okolnostiach posudzovanej veci správca dane, ako aj všeobecné súdy vyhodnotili všetky dôkazy, nielen skutočnosti založené na medzinárodnej výmene daňových informácií.

24. K namietanému porušeniu zásady daňovej neutrality vyjadril svoj názor najvyšší súd v bode 54 napadnutého rozsudku, podľa ktorého „Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázané dodanie deklarovaneho tovaru, repky olejnej, sťažovateľovi v tuzemsku a dodanie z tuzemska do ďalšieho členského štátu - Maďarska, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet.“

25. Z napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vyplývajú konkrétne skutkové zistenia a logické právne závery, ktoré ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný nahrádzať. Podľa názoru ústavného súdu napadnutý rozsudok nevykazuje prvky arbitrárnosti, je zrozumiteľný a riadne odôvodnený. V zmysle svojej judikatúry ústavný súd považuje za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchyľne od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06), čo však nie je tento prípad.

26. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

27. V tejto súvislosti ústavný súd pripomína, že zmyslom úpravy zdaňovania intrakomunitárnych obchodov je zabezpečiť, aby dodávky tovaru v rámci územia Európskej únie, ako to bolo aj v posudzovanom prípade, podliehali DPH len v štáte určenia (spotreby). Súdny dvor v tejto súvislosti považuje princíp neutrality za hlavný princíp spoločného systému

dane z pridanej hodnoty, z ktorého vyplýva i právo na odpočet daňového zaťaženia na predchádzajúcom produkčnom stupni (porov. Metropol Treuhand proti Finanzlandesdirektion für Steiermark a Michael Stadler proti Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, rozsudok z 8. 1. 2002, C-409/99, Zb. SD 2002, s. I-102, bod 42, Axel Kittel proti Belgickému štátu a Belgický štát proti Recolta Recycling SPRL, rozsudok zo 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, Zb. SD 2006, s. I-6177, body 47 a 48).

Súdny dvor taktiež vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (Teleos plc. proti Commissioners of Customs & Excise, rozsudok z 27. 9. 2007, C-409/04, bod 65).

28. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že právna úprava daňového konania a oslobodenia od DPH je založená na princípe, podľa ktorého dôkazné bremeno o splnení podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (napr. III. ÚS 78/2011, I. ÚS 251/2018). Vo vzťahu k režimu DPH priamo zákon predpisuje, ako je potrebné preukazovať splnenie podmienok daňových nárokov platiteľ'a dane. V prípade oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu sú tieto dôkazy presne identifikované v § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“). Ich predložením teda platiteľ dane unesie dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pokiaľ obsahujú náležitosti vyžadované osobitnými predpismi. Práve kvôli ich predpísanému obsahu ich zákonodarca explicitne postavil do roly spôsobilého dôkazného prostriedku. Ak náležitosti ich obsahu chýbajú, dochádza k podstatnému spochybneniu ich dôkaznej sily. Reálne uskutočnenie dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu je pritom základným predpokladom pre oslobodenie dodávateľa od dane. Aj keby všetky ďalšie podmienky uvedené v § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty boli splnené, ale k reálnemu premiestneniu tovaru do iného členského štátu by nedošlo, nemožno oslobodenie od dane priznať.

29. Ústavný súd tiež vyslovil, že intrakomunitárne dodávky tovaru sú nepochybne z tohto hľadiska pre predávajúceho určitým rizikom, a to zvlášť vtedy, ak ponechá prepravu tovaru do iného členského štátu na nadobúdateľa, a preto kladú na predávajúceho zvýšené nároky, ktoré sa musia prejavovať i v spôsobe a rozsahu prijatých opatrení v rámci kritéria ich rozumnej primeranosti. Je to však dôsledok slobody pohybu tovaru, keď pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru nie je pohyb tovaru cez hranice štátov monitorovaný, a preto ani nie je možné vylúčiť riziko vzniku daňových podvodov (napr. II. ÚS 473/2018).

30. Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, smernicou Rady 2006/112/ES z 28. decembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 2006/112/ES“). Podľa čl. 138 ods. 1 smernice 2006/112/ES členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

31. Súdny dvor rozhodol, že čl. 138 ods. 1 smernice 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne

skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode (Mecsek – Gabona, rozsudok zo 6. 9. 2012, C-273/11).

Z judikatúry Súdneho dvora ďalej vyplýva, že na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu boli splnené (Twoh International, rozsudok z 27. 9. 2007, C-184/05, bod 26).

32. V súvislosti s námietkou sťažovateľky o nesplnení povinnosti najvyššieho súdu predložiť jej vec Súdnemu dvoru na konanie o prejudiciálnej otázke ústavný súd poukazuje na svoju doterajšiu judikatúru, v ktorej už konštatoval, že konanie podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie je založené na delbe úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom. Je vecou len vnútroštátneho súdu, pred ktorým začal spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, posúdiť so zreteľom na konkrétne okolnosti veci nevyhnutnosť rozsudku o prejudiciálnej otázke pre vydanie rozsudku vo veci samej, ako aj relevantnosť otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru (III. ÚS 388/2010, III. ÚS 18/2018, m. m. III. ÚS 39/2017). Základným predpokladom na uplatnenie povinnosti začať konanie o predbežnej otázke týkajúcej sa výkladu práva Európskej únie je skutočnosť, že ide o otázku, ktorá je pre riešenie posudzovanej veci relevantná. Bez ohľadu na pomerne neurčitú a všeobecnú argumentáciu sťažovateľky obsiahnutú v ústavnej sťažnosti vo veci predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru ústavný súd zastáva názor, že prípadný výklad práva Európskej únie by bol vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho súdu za daných okolností irelevantný, keďže sťažovateľka v konaní pred správnymi orgánmi (ani v konaní pred všeobecnými súdmi) neunesla dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania splnenia zákonných podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

33. Ústavný súd uzatvára, že v posudzovanom konaní bola sťažovateľka v súvislosti s uplatneným nárokom na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v zmysle platných právnych predpisov povinná preukázať splnenie podmienok na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Ak sťažovateľka dôkazné bremeno v daňovom konaní neunesla a nezákonnosť rozhodnutí správnych orgánov nezistili ani všeobecné súdy rozhodujúce v rámci správneho súdnictva, nemožno hovoriť o tom, že jej neposkytli súdnu ochranu, a tým porušili jej základné právo zaručené čl. 46 ods. 1 ústavy.

34. Vychádzajúc z týchto skutočností, ústavný súd dospel k záveru, že niet žiadnej spojitosti medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a namietaným porušením základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, a preto túto časť ústavnej sťažnosti odmietol podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru

35. Ako bolo uvedené, čl. 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry ESĽP pojem občianske práva a záväzky treba vykladať

autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej (resp. civilnej) časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru ESĽP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci [hard core of public-authority prerogatives (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31)]. Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné (ide o prípady, kde má uložená daňová povinnosť sankčný charakter, napr. vo forme sankčného navýšenia dane, pozn.).

36. Vzhľadom na obsah ústavnej sťažnosti a predmet rozhodovania všeobecných súdov v posudzovanej veci ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru. V dôsledku toho nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017). Okrem toho právne závery najvyššieho súdu uvedené v napadnutom rozsudku nie sú ani zjavne neodôvodnené, ani arbitrárne, aby ich námietky sťažovateľky uvedené v ústavnej sťažnosti mohli spochybniť (porov. I. ÚS 12/05, II. ÚS 410/06, III. ÚS 119/03, IV. ÚS 238/07).

37. Na základe uvedeného bolo nevyhnutné aj túto časť ústavnej sťažnosti pri predbežnom prerokovaní odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú.

K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu

38. Sťažovateľka porušenie základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu odvíja zrejme od namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

39. Keďže ústavný súd ústavnú sťažnosť v časti namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa ústavy odmietol, konštatuje, že v takom prípade nemohlo dôjsť ani k porušeniu sťažovateľkou označeného základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu.

40. Na základe uvedeného ústavný súd konštatuje, že aj v tejto časti bolo treba ústavnú sťažnosť odmietnuť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

41. Pretože ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky (zrušenie napadnutého rozsudku, priznanie trov konania) v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.