



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

I. ÚS 251/2018-57

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 19. septembra 2018 v senáte zloženom z predsedníčky Marianny Mochnáčovej a zo sudcov Milana Ľalíka a Petra Brňáka prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti MTM-Zlieváreň s. r. o., Lieskovská cesta 4743, Zvolen, zastúpenej Advokátskou kanceláriou UHAĽ s. r. o., konajúcou prostredníctvom advokáta a konateľa JUDr. Maroša Uhaľa, Štefana Moyzesa 9877/43, Zvolen, vo veci namietaného porušenia jej práv podľa čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 2, čl. 13 ods. 1, čl. 20 ods. 1 a 5, čl. 35 ods. 1, čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 38 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd, čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 15/2017, 4 Sžfk 27/2017, 4 Sžfk 28/2017 z 1. marca 2018 a takto

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

Práva obchodnej spoločnosti MTM-Zlieváreň s. r. o. podľa čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 2, čl. 13 ods. 1, čl. 20 ods. 1 a 5, čl. 35 ods. 1, čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 38 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd, podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, podľa čl. 1

Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 15/2017, 4 Sžfk 27/2017, 4 Sžfk 28/2017 z 1. marca 2018 porušené neboli.

## **O d ô v o d n e n i e :**

### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 12. júna 2018 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti MTM-Zlieváreň s. r. o., Lieskovská cesta 4743, Zvolen (ďalej len „sťažovateľka“), zastúpenej Advokátskou kanceláriou UHAĽ s. r. o., konajúcou advokátom a konateľom JUDr. Marošom Uhaľom, Štefana Moyzesa 9877/43, Zvolen, ktorou namieta porušenie svojich práv podľa čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 2, čl. 13 ods. 1, čl. 20 ods. 1 a 5, čl. 35 ods. 1, čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 38 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“), čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii (ďalej len „zmluva o Európskej únii“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 4 Sžfk 15/2017, 4 Sžfk 27/2017, 4 Sžfk 28/2017 z 1. marca 2018 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“).

Zo sťažnosti vyplýva:

*«Rozsudkom... Najvyšší súd... rozhodol tak, že zamietol naše kasačné sťažnosti proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu Banská Bystrica č.k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26.10.2016...*

*Úprava oslobodenia od dane z pridanej hodnoty je vymedzená v § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty...*

*Podľa článku 138 ods. 1 smernice Rady 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.“*

*V zmysle... § 43 zákona o DPH sme predložili všetky doklady, ktoré zákon výslovne vymenúva. Išlo o faktúry, zmluvy o dodaní (kúpne zmluvy), medzinárodné nákladné listy (CMR), doklady o úhradách za tovar, atď. Z hľadiska úplnosti predložených dokladov sme teda naplnili podmienky ustanovenia § 43 ods. 1. ods. 5 zákona o DPH pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. V zmysle judikatúry Európskeho súdneho dvora (ďalej len „ESD“) sme už predložením dokladov v súlade s výslovnou požiadavkou zákona uniesli dôkazné bremeno...*

*Rovnako poukazujeme aj na rozhodnutia ESD, na ktoré sme poukázali už v konaní na súde prvého stupňa, pričom ide o rozhodnutie C-273/11 (rozsudok Mecsek-Gabona), rozhodnutie C-184/05 (rozsudok Twoh), rozhodnutie C-409/04 vo veci Teleos plc. vs Commissioners of Customs & Excise ESD (ďalej len „rozsudok Teleos“), ako aj rozhodnutie C-492/13 zo dňa 09.10.2014 (ďalej len „Traum EOOD proti Direktor na Direkcija“. Všetky tieto rozhodnutia nám dávajú za pravdu.*

*Tvrdenie Krajského súdu v Banskej Bystrici, že sme nepredložili relevantné dôkazy, ktoré majú preukazovať dodanie tovaru a teda realizáciu obchodu, ktoré prevzal aj Najvyšší súd SR, je preto zjavne v rozpore s judikatúrou ESD. Najvyšší súd SR poukázal na rozsudok Mecsek-Gabona, pritom však toto rozhodnutie podporuje náš výklad zákona a únijového práva a nie závery Najvyššieho súdu SR. Keďže Najvyšší súd SR ani nevysvetlil, prečo by rozhodnutie vo veci Mecsek-Gabona malo svedčiť proti nám, je v tomto smere rozsudok pre nás nezrozumiteľný. Odkaz na rozsudok C-425/12 (Portgás) je pre nás rovnako nejasný, keď výrok rozsudku ESI) je nasledujúci: „Článok 4 ods. 1, článok 14 ods. 1 písm. c) bod i) a článok 15 smernice Rady 93/3H/EHS zo 14. júna 1993 o koordinácii postupov verejného obstarávania subjektov pôsobiacich vo vodnom, energetickom, dopravnom a telekomunikačnom sektore, zmenenej a doplnenej smernicou Európskeho parlamentu a Rady 98/4/ES zo 16. februára 1998, sa majú vykladať v tom zmysle, že sa ich nemožno dovolávať voči súkromnému podniku výlučne z dôvodu, že tento podnik je výhradným koncesionárom poskytujúcim službu vo verejnom záujme, ktorý spadá do osobnej pôsobnosti tejto smernice, pokiaľ uvedená smernica ešte nebola prebratá do vnútroštátneho poriadku dotknutého členského štátu.*

*Takýto podnik, ktorý bol poverený na základe aktu verejného orgánu a pod jeho kontrolou poskytovaním služby vo verejnom záujme a ktorý má na tento účel mimoriadne právomoci v porovnaní s pravidlami uplatniteľnými vo vzťahoch medzi jednotlivcami, je povinný dodržiavať ustanovenia smernice 93/38, zmenenej a doplnenej smernicou 98/4, a z tohto dôvodu sa orgány členského štátu môžu voči nemu dovolávať týchto ustanovení.“*

*Okrem toho, v odôvodnení tohto rozsudku C-452/12 je opäť odôvodnenie, ktoré dáva za pravdu nám, keď sa dovolávame priameho účinku smernice: „22. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 288 tretieho odseku ZFEÚ záväzná povaha smernice, na ktorej je založená možnosť odvolávať sa na ňu, existuje z tohto pohľadu iba vo vzťahu ku „každému členskému štátu, ktorému je smernica určená“. Podľa ustálenej judikatúry z toho vyplýva, že smernica sama osebe nemôže ukladať povinnosti jednotlivcovi, a teda sa voči nemu nemožno odvolávať na ustanovenie smernice ako také na vnútroštátnom súde (rozsudky z 8. októbra 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Zb. s. 3969, bod 9; zo 14. júla 1994, Faccini Dori, C-91/92, Zb. s. 1-3325, bod 20, ako aj Dominguez, už citovaný, bod 37 a citovaná judikatúra).*

*23. Pokiaľ ide o subjekty, voči ktorým sa možno dovolávať ustanovení smernice, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že týchto ustanovení sa možno dovolávať voči štátu bez ohľadu na to, či tento štát koná ako zamestnávateľ alebo ako verejný orgán. V oboch prípadoch treba totiž zabrániť tomu, aby štát mohol využiť výhodu vyplývajúcu z vlastného nerešpektovania práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. februára 1986, Marshall, 152/84, Zb. s. 723, bod 49; z 12. júla 1990, Foster a i., C-188/89, Zb. s. 1-3313, bod 17, ako aj Dominguez, už citovaný, bod 38).“*

*Napriek tomu, že najmä ustanovenie § 43 ods. 5 písm. d) zákona o DPH považujeme za vágne formulované, nejasné a umožňujúce daňovému orgánu zneužitie tohto ustanovenia na možné šikanovanie (požadovanie ďalších a ďalších dokladov na preukázanie oslobodenia) platiteľa dane. splnili sme aj požiadavku predloženia všetkých dokladov, ktoré sú v ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH príkladmo vymenované. Predložili sme správcovi dane zmluvu o dodaní tovaru (kúpna zmluva), dodacie listy, CMR doklady, ako aj doklady o prijatí platby za tovar. Preto nám nie je možné zo strany daňových orgánov a súdov vytknúť, že sme nepredložili všetky doklady, či dôkazy podľa uvedeného ustanovenia. Zároveň nemôžu súdy tvrdiť, že je potrebné predložiť ešte aj iné doklady podľa tohto*

*ustanovenia, keď ich v konaní nepožadoval predložiť ani správca dane, ktorý totiž uviedol, že formálne náležitosti sme splnili. Takéto požiadavky podľa aktuálnej európskej judikatúry od nás súdy požadovať nemôžu. Ak v zákone sú stanovené jasné podmienky vymedzením vopred známych konkrétnych dokladov, ktoré je potrebné predložiť pre priznanie oslobodenia od dane a tieto platiteľ dane nepredloží, tak mu správca dane je oprávnený odoprieť priznať nárok na oslobodenie. Ak ale daňový subjekt predloží doklady jednoznačným a nezameniteľným spôsobom v zákonom ustanovení označené, nemôže správca dane (a ani súd) požadovať okrem týchto dokladov ešte akési ďalšie doklady, či ďalšie dôkazy, ale musí oslobodenie priznať...*

*Najvyšší súd SR sa vyjadril, že podľa zistení správcu dane zo správy Národnej diaľničnej spoločnosti sa nepotvrdilo vykonanie prepravy cestou mýtného systému. Toto konštatovanie je jednoznačne v rozpore s dôkazným stavom zisteným správcom dane. Preprava cez mýtny systém totiž nebola potvrdená len v prípade zanedbateľného počtu prepráv, v ostatných prípadoch potvrdená bola... to však neznamena, že k preprave nedošlo, keďže mýtny systém nie je inštalovaný na všetkých cestách v SR a teda uvedené vozidlo mohol mýtny systém obísť... Na základe tohto je záver ako Krajského súdu Banská Bystrica, tak aj Najvyššieho súdu SR vo vzťahu k vykonaniu prepravy v zjavnom rozpore s obsahom daňového spisu vedeného správcom dane a z jeho dôkaznými zisteniami...*

*Najvyšší súd SR uviedol, že odpovede na medzinárodné dožiadania spochybňujú skutočnosť, že došlo k dodaniu tovaru.*

*Podľa zistení správcu dane z odpovedí na medzinárodné dožiadania sú spoločnosti odberateľovi nekontaktné, štatutárni zástupcovi nezastihnuteľní, na sídle spoločnosti nebolo možné zastihnúť zástupcov spoločnosti, sídlo spoločnosti odberateľa nebolo označené. Tieto skutočnosti Najvyšší súd SR pričítal v náš neprospech. Takýto záver je v rozpore s judikatúrou Európskeho súdneho dvora (ďalej aj ako „ESD“). Skutočnosti dané na strane odberateľa nie sú podľa tejto judikatúry pričítateľné v neprospech dodávateľa, v tomto prípade našej spoločnosti ako daňového subjektu, pretože tieto skutočnosti nevieme ovplyvniť. Tieto skutočnosti by nám mohli byť pričítateľné len v prípade našej preukázateľnej účasti na daňovom podvode, čo v tomto prípade preukázané v žiadnom prípade nebolo.*

*Ak sme predložili všetky doklady požadované zákonom, čo napokon správca dane ani nepopiera, nemôže dôjsť k spochybneniu dokladov a prenosu dôkazného bremena na našu spoločnosť len tým, že sú odberatelia nekontaktní, že správca dane nevie zastihnúť štatutárnych zástupcov spoločnosti, alebo nájsť spoločnosť na adrese sídla. Správca dane v tomto prípade musí preukázať, že k dodaniu tovaru podľa nami predložených dokladov nedošlo.*

*Za týchto okolností nemožno uznať tvrdenie Najvyššieho súdu SR, ktorý uviedol, že skutočnosti zistené z odpovedí na medzinárodné dožiadania spochybňujú vierohodnosť nami deklarovanych obchodov. Tzv. ekonomická nečinnosť spoločností odberateľov bola v tomto prípade na základe dožiadaní vykonaných cestou maďarských orgánov zistená až dávno po realizácii obchodov a dávno po období, ktoré bolo pre vyrubenie DPH rozhodné. Preto tieto zistenia, ktoré boli vykonané následne a ktoré dokumentujú stav spoločností odberateľov v čase po uplynutí zdaňovacieho obdobia nič nevytvrdzujú o spôsobe fungovania spoločností v čase vykonávania obchodov. Vypovedajú len o tom, čo zistili maďarské orgány v čase vykonania dožiadania. V danom prípade sú teda tieto dôkazy o tzv. ekonomickej nečinnosti nedostatočnými (pre časovú neaktuálnosť zistení o spoločnostiach) na prenos dôkazného bremena na našu spoločnosť, a pre vyvrátenie nami predložených dokladov... Nemožno akceptovať názor najvyššieho súdu, že len na základe dožiadania správcu dane, na ktoré mu dožiadané maďarské orgány oznámili, že odberateľ nepodal daňové priznanie, je nekontaktný, nezdržiava sa v mieste sídla spoločnosti a pod., dochádza k spochybneniu nami deklarovanych transakcií pre nárok na priznanie oslobodenia od dane... Prenos dôkazného bremena zo správcu dane preto nenastal, keďže správca dane nevyvrátil pravdivosť nami predložených dokladov k uplatneniu oslobodenia od dane... Správca dane nie je oprávnený extenzívnym spôsobom rozširovať okruh dokladov, či dôkazov, ktoré sú potrebné pre priznanie oslobodenia od dane... V tomto smere poukazujeme na rozsudok Najvyššieho súdu SK, sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15.3.2011 a na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ zo dňa 13.02.2014 vo veci C-18/13 Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija ktoré potvrdzujú náš názor.*

*Ak má správca dane aj napriek predloženým dokladom naďalej pochybnosti o realizácii obchodu, dochádza k tzv. prenosu dôkazného bremena na správcu dane.*

*Správca dane nemôže donekonečna žiadať od daňového subjektu, aby predložil stále ďalšie a ďalšie dôkazy, ktorými má potvrdiť oprávnenosť oslobodenia od dane...*

*... v daňovom konaní pri vyjadrení k daňovému protokolu sme žiadali vykonať ďalšie dokazovanie a toto sme navrhli aj pred správnym súdom. Toto dokazovanie nebolo vykonané správcom dane, aj keď jeho povinnosťou je vykonať všetko dokazovanie pre správny výber dane a dbať na práva daňového subjektu. Predložili sme správcovi dane čestné prehlásenia vodičov nákladných vozidiel o tom, že vykonali prepravu a žiadali sme ich výsluch. Predložili sme notársku zápisnicu o tom, že spoločnosť [REDAKOVANÉ] mala priestory na svoju činnosť a uskladnenie tovaru. Súčinnosť k dokazovaniu sme správcovi dane poskytli, on sa však uspokojil s takým rozsahom dokazovania, ktoré mu umožňovalo nám nepriznať oslobodenie, čo je v rozpore so základnými zásadami Daňového poriadku. Súdny nám v tomto smere žiadnu ochranu neposkytli, uvedené dokazovanie prehliadli a nevysporiadali sa s ním...*

*Najvyšší súd SR sa vyjadril, že výsluchy svedkov neboli v Maďarsku vykonané. Nie je nám známe, ako túto skutočnosť mohol zistiť, keď z odpovedí na medzinárodné dožiadanie je zrejmé, že svedkom museli byť kladené otázky, ak na ne odpovedali. Nie je nám ani zrejmé, z akého dokumentu súd zistil, že tieto výsluchy boli robené v rámci miestneho zisťovania. Tieto skutočnosti nemožno overiť len podľa odpovedí na dožiadanie.*

*Bez ohľadu nato, či výsluchy boli robené pri miestnom zisťovaní, alebo nie, je rozhodujúce, že výsluchy robené boli. Zákon nehovorí, že ak sa výsluch vykonáva pri miestnom zisťovaní, nie je to výsluch a daňový subjekt sa na ňom nemá právo zúčastniť. Naopak, hovorí, že daňový subjekt má právo účasti na výsluchu*

*Vo vzťahu k odberateľovi [REDAKOVANÉ] napr. správca dane v Maďarsku vypočul bývalého konateľu [REDAKOVANÉ], keď samotný Najvyšší súd SK cituje na str. 36 rozsudku, že táto osoba „uviedla...“. Naopak, správca dane nevypočul súčasnú konateľku [REDAKOVANÉ], aj keď v rámci dokazovania zistil, že býva na Slovensku, čo možno zistiť tiež zo str. 36 rozsudku Najvyššieho súdu SR...*

*Napriek tomu, že dožiadanie vykonávali maďarské orgány, poznatky z tohto dokazovania sa v tomto daňovom konaní brali ako riadny dôkaz. To znamená, že ak správca dane chcel uvedené výsluchy zohľadniť v dokazovaní, môže tak urobiť len za podmienky, že bol dodržaný postup podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého: „Ak vypovedá*

*svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyznamenať daňový subjekt alebo jeho zástupcu.“ Tento postup ale dodržaný nebol. Získané dôkazy z výsluchu svedkov v Maďarsku sú preto nezákonné a v rozpore s článkom 46 ods. 1 Ústavy SR...*

*Konaním a rozhodnutím súdu prvého stupňa došlo k odňatiu zákonného sudcu v predmetnej veci na Krajskom súde Banská Bystrica, pretože všetky veci našej spoločnosti prejednal jeden a ten istý senát bez toho, aby sme mali právo na náhodné pridelenie veci vopred neurčenému sudcovi (senátu).*

*V praxi by malo fungovať náhodné pridelenie spisov príslušným zákonným sudcom. Pre účely zabezpečenia tohto náhodného pridelenia vecí jednotlivým sudcom musí byť na každom súde zabezpečená existencia aspoň dvoch senátov konajúcich v zhodnom okruhu vecí (napr. správne senáty) tak, aby nemohlo dôjsť k ovplyvneniu výberu sudcu, či už účastníkom konania, alebo iným subjektom...*

*Máme vedomosť o tom, že na Krajskom súde Banská Bystrica sú vytvorené dva správne senáty na prejednávanie správnych žalôb. Nie je nám preto zrozumiteľné, akým spôsobom a z akého dôvodu boli do senátu, ktorý rozhodoval aj túto vec, pridelené vôbec všetky žaloby, ktoré sme voči rozhodnutiam správca dane podali. Ak boli spisy pridelené náhodným výberom pre dva senáty, nie je predsa možné, aby všetky žaloby boli pridelené len a výhradne do jediného a toho istého senátu...*

*Vzhľadom k tomu tvrdíme, že napadnutý rozsudok z hľadiska procesných garancií podľa článku 48 ods. 1 Ústavy neobstojí. Z týchto dôvodov mal byť rozsudok Krajského súdu Banská Bystrica zrušený a vec mala byť opätovne prerokovaná s riadne a zákonne ustanoveným zložením senátu tohto súdu. Sme toho názoru, že tým nám bolo odňaté právo na zákonného sudcu...*

*Správny súd a rovnako kasačný súd (Najvyšší súd SR) svojim postupom a rozhodnutím zasiahol do právnej istoty našej spoločnosti, keď nerešpektoval ustálenú judikatúru Súdneho dvora EU, ktorou sme argumentovali v daňovom ako aj v súdnom konaní. Tým poprel princíp predvídateľnosti súdneho rozhodovania, ktorý je zakotvený v čl. 2 CSP s poukazom na § 5 ods. 1 SSP...*

*Správny súd sa vo vzťahu k nami argumentovaným rozhodnutiam Súdneho dvora EU vôbec nevyjadril, prípadne len uzavrel, že sa nevzťahujú na vec. Máme za to, že tieto právne*

*závery správneho súdu sú nesprávne a nami uvádzaná judikatúra bola aplikovaná na prejednávany prípad správne. Keďže však správny súd odmietol niektoré rozhodnutia Súdneho dvora EU aplikovať, odklonil sa nielen od ustálenej judikatúry a praxe najvyšších súdnych autorít (čl. 2 ods. 3 CSP), ale svoj odklon ani dôkladne a presvedčivo neodôvodnil (čl. 2 ods. 4 CSP). Tieto pochybenia správneho súdu znamenajú porušenie práva našej spoločnosti na spravodlivý proces, ktoré mali za následok aj vecnú nesprávnosť rozhodnutia správneho súdu. Túto okolnosť nenapravil ani kasačný súd, ktorý sa v rozhodnutí len stroho vyjadril, že rozhodnutia, na ktoré sme poukázali sú skutkovo odlišné a poukázal na judikatúru a to rozsudok Mecsek-Gabona C-547/12, ktorá nám naopak dáva za pravdu a na rozsudok Portugás C-542/12. Najvyšší súd SR pri argumentácii týmito judikátmi vôbec neuviedol, čo majú preukazovať. K rozsudku Portugás C-542/12 sme sa vyjadrili v predchádzajúcom texte...*

*Z judikátov ESD vyplýva základná podmienka, v zmysle ktorej ak správca dane chce daňovému subjektu, ktorý si splnil zákonom požadované povinnosti (predložil listiny podľa § 43 zákona o DPH), nepriznať oslobodenie od dane, môže tak urobiť len za splnenia dvojitej podmienky - a) išlo o podvodné konanie, b) je preukázané, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu. Ako je z rozhodnutí daňových orgánov zrejmé, takéto podmienky vytvorené ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EU v danej veci neaplikovali. Pre zdôvodnenie ich rozhodnutí im postačovalo spochybnenie, že transakcia neprebehla tak, ako bola deklarovaná vo faktúrach. Argumentácia daňových orgánov a správneho súdu oproti právnym záverom Súdneho dvora EU ale neobstojí. Rozdiel medzi závermi oboch súdov a Súdneho dvora EU je v tom, že podľa Súdneho dvora EU správca dane neprizná oslobodenie od dane len za predpokladu, ak správca dane preukáže podvodnú transakciu a vedomosť platiteľa dane o tejto skutočnosti. Podľa názoru súdov a daňových orgánov pre nepriznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty stačí spochybnenie transakcie. Máme za to, že uvedený odklon od judikatúry Súdneho dvora EU správnym súdom je nezákonný...*

*Na pojednávaní na Krajskom súde Banská Bystrica sme predložili súdu a žalovanému ďalší judikát Súdneho dvora EU vo veci C-277/14, ktorý podstatným spôsobom podporoval našu argumentáciu.*

*Vyššie uvedený judikát vyvracia právny názor správcu dane, podľa ktorého ak spoločnosť nemá reálne sídlo a personálny substrát na vykonanie transakcie, tak nedošlo k reálnemu plneniu, čo je dôvodom pre nepriznanie oslobodenia od dane. K vyššie uvedenej argumentácii sa však súdy nevyjadrili. To opätovne znamená, že súdy sa nielenže s našimi tvrdeniami nevysporiadali, keďže ich v rozhodnutí nespomenuli, ale súčasne sa odklonili od právneho názoru Súdneho dvora EU, ktorý tento zaujal vo vyššie uvedenom rozhodnutí. Správny a kasačný súd tak ako v predchádzajúcom prípade nezákonným spôsobom zasiahli do našej právnej istoty...*

*Vec rozhodoval nezákonne zložený senát súdu prvého stupňa a náprava pred odvolacím súdom nebola zabezpečená. Rozhodnutie najvyššieho súdu, ako aj súdu prvého stupňa považujeme za nezákonné a nepreskúmateľné. Najvyšší súd SR sa nedostatočne vysporiadal so všetkými námietkami a argumentami, ktoré sme uviedli v podanej žalobe, pričom na niektoré z nich vôbec pri rozhodovaní neprihliadol. Odôvodnenie napadnutého rozsudku je tak nedostatočné, pričom je vnútorne rozporné a kontraproduktívne...*

*Ani jeden súd v konaní neaplikoval právo EU v oblasti DPH, ktorá je upravená smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších smerníc a neaplikoval relevantnú judikatúru Súdneho dvora EU, ktorou sme argumentovali v priebehu celého daňového konania, v žalobe a odvolaní voči rozsudku krajského súdu...»*

Sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd rozhodol týmto nálezom:

*„Základné práva sťažovateľa MTM-Zlieváreň s.r.o., a to právo na právnu istotu a naplnenie znakov materiálneho právneho štátu podľa čl. 1 ods. 1 Ústavy SR právo na dodržiavanie medzinárodných zmlúv a záväzkov podľa čl. 1 ods. 2 Ústavy SR právo na dodržanie zásady legality zo strany štátnych orgánov podľa článku 2 ods. 2 Ústavy SR, právo na dodržanie princípu materiálneho právneho štátu a zásady legality podľa čl. 13 ods. 1 Ústavy SR, právo vlastniť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 5 Ústavy SR, právo na slobodnú voľbu povolania a prípravu naň, ako aj právo podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť podľa čl. 35 ods. 1 Ústavy SR, právo na súdnu ochranu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, právo na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy SR právo na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy SR a čl. 38 ods. 1*

*Listiny základných práv a slobôd, právo sa vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a čl. 38 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd, právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, právo na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, právo na pokojné užívanie majetku podľa článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, právo na dodržanie zásady únijnej spolupráce podľa čl. 4 ods. 3 zmluvy o Európskej únii, rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4Sžfk/15/2017, 4Sžfk/27/2017, 4Sžfk/28/2017 zo dňa 1.3.2018 porušené boli.*

*Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4Sžfk 15/2017, 4Sžfk 27/2017, 4Sžfk/28/2017 zo dňa 1.3.2018 sa zrušuje a vec sa Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky vracia na ďalšie konanie.*

*Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť sťažovateľovi spoločne a nerozdielne trovy konania pred Ústavným súdom SR na účet právneho zástupcu sťažovateľa do dvoch mesiacov odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia. “*

Ústavný súd uznesením č. k. I. ÚS 251/2018-16 z 18. júla 2018 prijal podľa § 25 ods. 3 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“) sťažnosť na ďalšie konanie.

Na základe žiadosti ústavného súdu sa k veci písomne vyjadrila za najvyšší súd jeho predsedníčka listom č. k. KP 3/2018-62 z 10. augusta 2018.

Predsedníčka najvyššieho súdu v relevantnej časti vyjadrenia uviedla:

*„Svoje rozhodnutie Najvyšší súd SR podrobne zdôvodnil v častiach 4 až 8 rozsudku uvádzajúc, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. DPH smernica*

*neobsahuje konkrétne ustanovenia v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH. Prináleží členským štátom v súlade s článkom 131 DPH smernice stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH dodania v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.*

*Podľa slovenskej legislatívy sú tieto tzv. intrakomunitárne dodania v rámci členských štátov EÚ oslobodené od DPH na základe ustanovenia § 43 zákona o DPH. Citované ustanovenie § 43 zákona o DPH oslobodzuje od dane dodanie tovaru do iného členského štátu pri splnení zákonom stanovených podmienok. Základnou podmienkou na oslobodenie tovaru odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Takéto oslobodenie od dane musí platiteľ dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.*

*Podmienky oslobodenia od dane platiteľ musí preukázať kópiou faktúry; ďalej dokladom o odoslaní tovaru, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom prostredníctvom poštového podniku; kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené prevzatie tovaru v inom členskom štáte, príp. iným dokladom, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom osobou inou ako poštovým podnikom; potvrdením o prijatí tovaru odberateľom, príp. poverenou osobou, s presne vymedzeným obsahom, ak prepravu vykoná dodávateľ alebo odberateľ; inými dokladmi, napr. zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby, dokladom o platbe za prepravu.*

*Podľa rozhodnutia NS SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie*

*dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.*

*Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že ak platiteľ dane nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o dani z pridanej hodnoty v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od dane z pridanej hodnoty, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. 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.*

*Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje oslobodenie od dane. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné.*

*V prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaného faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým vzniknutú pochybnosť. V prejednávanej veci síce žalobca predložil faktúry, dodacie listy či CMR listy, avšak reálne uskutočnenie predmetných obchodov popierajú, resp. vyvracajú odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, podľa ktorých k dodaniu tovaru odberateľom - maďarským spoločnostiam nedošlo, ba dokonca tieto odpovede spochybňujú aj reálnu existenciu samotných spoločností, keďže tieto boli nekontaktné, v prípade spoločnosti [REDAKOVANÉ] nezodpovedalo ani sídlo spoločnosti. Spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, keďže Národná diaľničná spoločnosť*

*nepotvrdila vykonanie automobilovej prepravy na trase Zvolen - Budapešť, resp. Zvolen - štátna hranica.*

*Podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií upravuje smernica Rady 77/799/EHS o vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských štátov v oblasti priamych daní. O podaní predmetnej žiadosti nie je potrebné kontrolovaný daňový subjekt informovať. Daňový subjekt taktiež nemá právo zúčastniť sa pri formulovaní príslušnej žiadosti. V prípade, ak dožiadaný štát oznámi výsledok vykonaného šetrenia bez toho, aby uviedol informácie o postupe, ktorým k výsledku dospel a o zdroji zistených informácií, je dôkazná hodnota takýchto informácií obmedzená, nie však nulová.*

*V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ možno konštatovať, že Súdny dvor nemá právomoc preskúmať či posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa veci samej. Vnútroštátny súd vykonáva celkové posúdenie všetkých podkladov a skutkových okolností za účelom zistenia, či daňový subjekt konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na zabezpečenie toho, aby vykonávaná obchodná transakcia neviedla k účasti na daňovom podvode. V prípade, ak národný súd dospeje k záveru, že daňovník vedel alebo mal vedieť, že transakcia, ktorú uskutočnil, bola súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil nadobúdateľ a že neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby tomuto podvodu zabránil, priznanie práva na oslobodenie od DPH možno zamietnuť. Článok 131 smernice Rady 2010/88/EÚ ponecháva síce členským štátom určitý priestor na voľnú úvahu pri prijímaní podmienok oslobodenia od DPH upravených v článku 138 smernice Rady 2010/88/EÚ, táto okolnosť však nemá vplyv na presnú a bezpodmienečnú povahu povinnosti oslobodenia od dane stanovenej článkom 138. Z uvedeného podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2010/88/EÚ sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok a zdaniteľné osoby sa ho môžu dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, za účelom dosiahnutia oslobodenia od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva. Aplikácie uvedeného postupu sa v tomto konaní domáhal aj kasačný sťažovateľ. V tejto veci zo zistených skutkových okolností ale podľa názoru kasačného súdu vyplýva, že žalobca nevyvrátil počas konania dôkazmi, že nešlo o podvodné konanie. K tomuto záveru dospeli finančné orgány, správny a aj kasačný súd poukazujúc aj na závery zistené v rámci šetrenia u všetkých*

odberateľov žalobcu v Maďarsku. Odberatelia (nie iba jeden odberateľ) boli nekontaktné daňové subjekty.

Najvyšší súd SR konštatuje, že z obsahu spisov Krajského súdu v Banskej Bystrici nezistil, že by žaloby žalobcu neboli senátu krajského súdu pridelené náhodným výberom elektronickou podateľňou. Preto nedospel k záveru, že by senát prvého stupňa nebol zákonne zložený ako namieta sťažovateľ.

Najvyšší súd SR vzhľadom na skutočnosť, že v tomto štádiu konania vychádzajúc z princípu viazanosti súdu rozhodnutím po jeho vydaní (§ 138 SSP), senátu už neprislúcha akokoľvek dodatočne doplňovať, objasňovať ani prípadne meniť argumentáciu v ňom uvedenú, zotrúva na svojich doterajších záveroch a navrhuje Ústavnému súdu, aby zamietol predmetnú ústavnú sťažnosť.“

K vyjadreniam predsedníčky najvyššieho súdu zaujal podaním zo 6. septembra 2018 stanovisko právny zástupca sťažovateľky, v ktorom okrem iného uviedol:

«V poslednom odseku na str. 4 Najvyšší súd SR uvádza, že „v prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaného faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým vzniknutú pochybnosť“. Súd konštatuje, že sme síce predložili doklady k priznaniu nárokov podľa zákona o DPH, tieto ale vyvracajú odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, podľa ktorých „k dodaniu tovaru odberateľom - maďarským spoločnostiam nedošlo, ba dokonca tieto odpovede spochybňujú aj reálnu existenciu samotných spoločností, keďže tieto boli nekontaktné, v prípade spoločnosti [REDAKOVANÉ] nezodpovedalo ani sídlo spoločnosti.“ Spochybnená vraj mala byť aj preprava tovaru.

Ďalej Najvyšší súd SR uvádza, že daňový subjekt nemá právo zasahovať do procesu formulovania a zasielania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Ak je zároveň oznámený výsledok šetrenia bez toho, aby bolo zrejmé, ako k výsledku dožiadaný orgán dospel, je dôkazná hodnota týchto informácií obmedzená, nie však nulová.

Najvyšší súd SR sa takisto vyjadruje k otázke „podvodného konania“ na našej strane, ktorého účelom malo byť dosiahnutie daňovej výhody. Pri tom dospel ku konštatovaniu, že „žalobca nevyvrátil počas konania dôkazmi, že nešlo o podvodné konanie“. K tomuto záveru, podľa názoru Najvyššieho súdu SR, „dospeli finančné orgány,

správny a aj kasačný súd poukazujúc aj na závery zistené v rámci šetrenia všetkých odberateľov žalobcu v Maďarsku. Na záver tohto odseku ešte súd dodáva, že odberatelia boli „nekontaktné subjekty“.

Napokon Najvyšší súd SR uvádza, že „z obsahu spisov Krajského súdu v Banskej Bystrici nezistil, že by žaloby žalobcu neboli senátu krajského súdu pridelené náhodným výberom elektronickou podateľňou. Preto nedospel k záveru, že by senát súdu prvého stupňa nebol zákonne zložený.“

## II.

Pri medzinárodných dožiadaniach mal správca dane zistiť, že odberatelia sú nekontaktní, sú pochybnosti o sídle spoločnosti a pod.

Z odpovedí na medzinárodné dožiadania nachádzajúcich sa v daňových spisoch je zrejmé, že uvedené skutočnosti boli vykonávané dopytovaním sa na tieto skutočnosti štatutárnych orgánov, prípadne iných osôb. Najvyšší súd uviedol, že nešlo o výsluchy. Na túto skutočnosť sme reagovali tým, že ak určitý orgán (či už priamo správca dane, alebo v zahraničí dožiadaný orgán) kladie určitej osobe otázky a táto osoba mu odpovedá, ide určite o výsluch a nie o iný dôkazný prostriedok. Preto nemožno akceptovať takúto zjavne účelovú námietku, že dopytovanie osôb ohľadom určitých skutočností nie je výsluchom. Daňový poriadok v ustanovení § 25 ods. 4 nerozlišuje, či ide o výsluch svedka dožiadaným orgánom, alebo na pojednávaní, alebo pri miestnom zisťovaní. Keďže v Maďarsku boli dopytované osoby na podstatné skutočnosti, ktoré boli pre správca dane dôvodom, aby nám poprel naše nároky, mali sme byť o týchto výsluchoch upovedomení, aby sme sa ich mohli zúčastniť a klásť vypočúvaným osobám otázky. Porušenie ustanovenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku potom zakladá porušenie § 46 ods. 1 Ústavy.

V ústavnej sťažnosti sme v tomto smere poukázali na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008 a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. I Afs 73/2011. Najvyšší súd SR poukazuje na skutočnosti, ktoré práve vyplývajú z označeného rozhodnutia českého Najvyššieho správneho súdu, keď tvrdí, že daňový subjekt nemá právo podieľať sa na tvorbe a zaslaní žiadosti o medzinárodné dožiadanie, čo je uvedené v ods. I tohto rozhodnutia: „I. O podání žádosti dle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní není

*třeba daňový subjekt informovat. Daňový subjekt nemá ani právo účastnit se procesu formulování žádosti, respektive takovouto žádost rozšiřovat o další (vlastní) otázky. “*

*Nikdy sme netvrdili, že sme boli ukrátení o možnosť zasahovať do tvorby a zaslania žiadosti o medzinárodného dožiadania. Vyjadrenie Najvyššieho súdu SR ohľadom tejto skutočnosti teda smeruje voči námietke, ktorú sme v skutočnosti nevzniesli. Vyjadrenie Najvyššieho súdu SR je teda v zhode s ods. I. citovaného rozhodnutia.*

*Namietali sme to, že ak došlo v zahraničí k výsluchom, malo nám byť umožnené sa ich zúčastniť. V tomto smere je už citácia uvedeného rozhodnutia zo strany Najvyššieho súdu SR nedôsledná, pretože k tomuto sa už nevyjadril. Právna veta v ods. II. uvedeného rozhodnutia totiž znie:*

*II. Pokud český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, měl by požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že účast daňového subjektu na výslechu právo dožádaného státu umožňuje. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných.*

*V ods. II. český Nejvyšší správní soud upozorňuje nato, že daňový subjekt má právo sa zúčastniť na výsluchu svedkov aj v zahraničí, pretože neumožnenie tejto účasti znižuje hodnotu takto získaných informácií. Tieto závery napokon korešpondujú aj s označeným nálezom Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 238/06, ale aj s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf 15/2015 zo dňa 28.2.2017 podľa ktorého: „Na daňové konanie sa tiež vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázky, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcom dane v rozpore so zákonom.“*

*Túto skutočnosť v svojom vyjadrení Najvyšší súd SR nespomenul. V tomto smere teda Najvyšší súd SR ako porušovateľ práva opomenul poukázať nato, že právo byť prítomným*

*pri výsluchu svedka je právom vyplývajúcim z Ústavy, ktoré musí byť dodržané aj v oblasti daní, respektíve v daňovom konaní. To znamená, že toto právo patrí aj daňovému subjektu.*

*Najvyšší súd SR napokon uvádza, že aj keď z medzinárodného dožiadania nie je zrejmé, ako k určitým záverom dožiadaný orgán dospel, je hodnota takejto odpovede obmedzená, nie však nulová. Znova je však nedôsledný, pretože tento záver je nedopovedaný. Celý odsek III. totiž znie: „III. Sdělil-li dožádaný stát výsledek šetření podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy.“*

*Z uvedeného rozhodnutia českého Najvyššieho správneho súdu (oproti značne oklieštenému záveru Najvyššieho súdu SR) teda vyplývajú tieto premisy:*

*A) účastníkovi nie je umožnené zúčastniť sa na koncipovaní a participovať na zasielaní žiadosti o medzinárodné dožiadanie do zahraničia,*

*B) účastník má právo byť prítomný pri výsluchu svedka aj pri medzinárodnom dožiadaní vykonanom v zahraničí,*

*C) ak z výsledku šetrenia cudzieho orgánu nevyplýva, ako k výsledku dospel a o zdroji tejto informácie, je dôkazná hodnota takejto informácie obmedzená, nie však nulová; význam môže mať však len v spojení s inými dôkazmi.*

*V našej veci nám správca dane odoprel nároky podľa zákona o DPH len z dôvodov, ktoré vyplynuli z medzinárodných dožiadaní vykonaných v rozpore so zákonom. Na druhej strane tu neexistujú iné dôkazy, okrem uvedených medzinárodných dožiadaní, ktoré by naše nároky popierali. Ak Najvyšší súd SR poukazuje na nepreukázanú prepravu, k tejto sme sa v ústavnej sťažnosti podrobne vyjadrili a konkrétne uviedli, že preprava bola nepreukázaná len v ojedinelých prípadoch, ktoré neumožňovali zamietnuť daňové nároky v celom rozsahu. Keďže medzinárodné dožiadania boli hlavným dôkazom, prečo nám nároky neboli priznané, pričom tieto medzinárodné dožiadania sú nejasné a nedostatočné a nie je z nich možné zistiť, ako k záverom v nich uvedeným dožiadaný orgán dospel, nemohol len na základe týchto dožiadaní správca dane naše nároky poprieť. Rovnako tieto dožiadania v sebe nesú pochybenie v tom smere, že výsluchov svedkov pri nich vykonaných sme sa nemohli*

*zúčastniť. Skutočnosti zistené z dožiadaní teda museli byť podopreté iným dôkazom, aby nám nároky správca dane nemusel uznať, čo sa však nestalo, pretože iným dôkazom správca dane nedisponoval. Za týchto okolností nám správca dane odoprel naše nároky na DPH nezákonne.*

### *III.*

*Najvyšší súd SR sa takisto vyjadril, že ak vzniknú na strane správcu dane „pochybnosti“ nastupuje tu dôkazná povinnosť a dôkazné bremeno daňového subjektu. Ak by tomu tak bolo, je zákonná úprava dane z pridanej hodnoty nadbytočná a otázku toho, akými dôkazmi je potrebné preukázať nárok na odpočet, či oslobodenie od dane, by riešil správca dane tým, že by určil za akých podmienok a akými dôkazmi túto skutočnosť považuje za preukázanú. Takýto postup je v právnom štáte jednak neprípustný a okrem toho, je v priamom rozpore s európskou judikatúrou.*

*Len prípadná pochybnosť na strane správcu dane o priebehu obchodov, za predpokladu, že daňový subjekt predložil zákonom požadované doklady, nezakladá povinnosť vyvracať pochybnosti správcu dane daňovým subjektom.*

*Podľa rozsudku ESD vo veci C-273/11 (Mecsek-Gabona): „Potrebné dôkazy pre oslobodenie musia byť výslovne uvedené vo vnútroštátnej úprave DPH; Dodávateľ je v dôkaznej núdzi len vtedy, ak nesplnil vopred známe vnútroštátnym zákonom požadované dôkazy. “*

*Podľa rozsudku ESD vo veci C-184/05 (Twoh): „Daňové orgány nemôžu nútiť dodávateľa zaplatiť daň, ak predložil vopred známy zoznam dokumentov preukazujúcich oslobodenie dodania do iného členského štátu, ak nevedel alebo nemohol vedieť o prípadnom daňovom podvode nadobúdateľa. Medzinárodné dožiadanie je možnosť, nie povinnosť daňových orgánov štátu dodávateľa; daňové orgány druhého štátu nemajú právomoc posúdiť, či je splnený zoznam dôkazov pre oslobodenie podľa legislatívy v prvom štáte. “*

*Podľa rozsudku Európskeho súdneho dvora (ďalej len „ESD“) zo dňa 27.9.2007 číslo C-409-04 vo veci Teleos plc. vs Commissioners of Customs & Excise ESD (ďalej len „Teleos“): „Intrakomunitárne dodanie tovaru je oslobodené, ak je tovar odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu; sporný je výklad, čo stačí na splnenie pojmu „odoslaný“, či stačí začatie prepravy alebo je nutné jej ukončenie.*

*V prípade viacerých možných doslovných výkladov určitého pojmu je pre určenie jeho dosahu potrebné vziať do úvahy kontext, v ktorom sa uplatňuje, a zohľadniť ciele a štruktúru smernice (citovaný judikát, bod 35). Podmienka týkajúca sa prekročenia hranice medzi členskými štátmi toto plnenie odlišuje od plnenia vo vnútri krajiny. Preto dodanie alebo nadobudnutie tovaru v rámci spoločenstva je podmienené objektívnymi dôkazmi o fyzickom pohybe tovaru medzi členskými štátmi.*

*Členským štátom prináleží, aby určili podmienky (zoznam dôkazov) uplatnenia oslobodenia dodania do iného členského štátu. Spoločnosť dodávateľa namietala, že požadovanie zaplatenia DPH, ak následne dôjde k nezavinenému podvodu, je nezlučiteľné so zásadami právnej istoty, proporcionality a daňovej neutrality. Zo zásady právnej istoty vyplýva, že zdaniteľné osoby musia poznať svoje povinnosti ešte pred uzavretím obchodu. Rozdelenie rizika medzi dodávateľa a daňový orgán v nadväznosti na podvod spôsobený treťou osobou musí byť v súlade so zásadou proporcionality. Zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby sa s podobnými plneniami, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielne - teda DPH musí byť neutrálna tak k vnútroštátnym, ako aj k mimoštátnym dodávkam.*

*ESD v tejto veci vyslovil právny názor, že pojem „odoslaný“ treba vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru a k uplatneniu oslobodenia jeho dodania dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, teda že fyzicky opustil územie členského štátu dodania.“*

*Rovnako podľa rozsudku Súdneho dvora EU pod sp. zn. C-277/14, podľa ktorého: „35 Pokiaľ ide o spoločnosť Finnet, takáto hospodárska činnosť sa vzhľadom na okolnosti dodávok paliva vo veci samej nezdá vylúčená. Tento záver nie je spochybnený okolnosťou uvádzanou vnútroštátnym súdom, že schátralý stav budovy, v ktorej sa nachádza sídlo Finnet, neumožňoval žiadnu hospodársku činnosť, keďže takéto konštatovanie nevyklučuje, že táto činnosť sa mohla vykonávať v iných priestoroch ako v sídle. Najmä pokiaľ sporná hospodárska činnosť pozostáva z dodávok tovaru uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, prvý nadobúdateľ a zároveň opätovný predávajúci tohto tovaru sa môže obmedziť na to, aby dal prvému predávajúcemu pokyn prepraviť predmetný tovar priamo druhému nadobúdateľovi (pozri uznesenia Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125,*

bod 34, a Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 32) bez toho, aby sám disponoval nevyhnutnými skladovacími a prepravnými prostriedkami na uskutočnenie predmetného dodania tovaru.

36 Rovnako prípadná nemožnosť nadviazať v rámci správnych konaní kontakt so spoločnosťou Finnet alebo osobou zapísanou v obchodnom registri ako jej riaditeľ neumožňuje automaticky dospieť k záveru o neexistencii hospodárskej činnosti v čase dodaní sporných vo veci samej, keďže tieto pokusy o kontakt sa uskutočnili v období predchádzajúcim týmto dodaniam alebo nasledujúcim po nich. “

Podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ zo dňa 13.02.2014 vo veci C-18/13 Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija: „18 V prípade niektorých samotných dodávateľov alebo ich subdodávateľov informácie, ktoré boli od nich počas tejto kontroly požadované, neumožňovali preukázať, že disponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. Domnievajúc sa buď, že skutočný výkon plnení niektorých subdodávateľov nebol preukázaný, alebo že tieto plnenia neboli uskutočnené dodávateľmi uvedenými na faktúrach, daňový úrad vyhotovil opravný daňový výmer spochybňujúci odpočítanie DPH uvedenej na faktúrach týchto siedmich podnikov.

20 Daňový úrad uvádza, že držba riadnych faktúr nepostačuje na založenie práva na odpočet dane, keďže najmä súkromné dokumenty predložené na podporu týchto faktúr predmetnými dodávateľmi neobsahovali dôveryhodný dátum a nemali dôkaznú silu, a subdodávatelia neoznámili zamestnancov, na ktorých sa obrátili, ani plnenia uskutočnených služieb. Daňový úrad pred vnútroštátnym súdom uviedol nové skutočnosti, pričom na jednej strane spochybnil platnosť podpisu zástupcov dvoch dodávateľov a na druhej strane zdôraznil, že jeden z nich neuviedol ani vo svojom účtovníctve, ani v daňovom priznaní faktúry jedného zo subdodávateľov, na ktorých sa obrátil. Hoci daňový úrad uznal, že fakturované služby boli spoločnosti ██████████ dodané, neboli však dodané dodávateľmi uvedenými na týchto faktúrach.

22 Svojou prvou a treťou otázkou, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bráni zdaniteľnej osobe odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na

skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami ani aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná.

29 Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sú splnené. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností (pozri v tomto zmysle rozsudok Bonik, už citovaný, body 43 a 44).

31 V tejto súvislosti samotná skutočnosť, že v prejednávanej veci nebolo plnenie poskytnuté spoločnosti [REDAKOVANÉ] skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponujú ani potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve alebo že totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má nárok [REDAKOVANÉ].

32 Za týchto podmienok je potrebné na prvú a tretiu otázku odpovedať, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom príslúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť “

Podľa európskej judikatúry, ktorú uvádzame vyššie a na ktorú sme poukazovali v každom našom opravnom prostriedku a napokon aj v ústavnej sťažnosti, ak v zákone sú

*stanovené jasné podmienky vymedzením vopred známych konkrétnych dokladov, ktoré je potrebné predložiť pre priznanie oslobodenia od dane a tieto platiteľ dane nepredloží, tak mu správca dane je oprávnený odoprieť priznať nárok na oslobodenie. Ak ale daňový subjekt predloží doklady jednoznačným a nezameniteľným spôsobom v zákonom ustanovení označené, nemôže správca dane (a ani súd) požadovať okrem týchto dokladov ešte akési ďalšie doklady, či ďalšie dôkazy, ale musí oslobodenie priznať. Z našej strany došlo k predloženiu všetkých dokladov, ktoré sú pre priznanie nárokov podľa zákona o DPH zákonom požadované.*

*Najvyšší súd SR uvádza, že „žalobca nevyvrátil počas konania dôkazmi, že nešlo o podvodné konanie“. K tomuto záveru, podľa názoru Najvyššieho súdu SR, „dospeli finančné orgány, správny a aj kasačný súd“ poukazujúc aj na závery zistené v rámci šetrenia všetkých odberateľov žalobcu v Maďarsku. Na záver tohto odseku ešte súd dodáva, že odberatelia boli „nekontaktné subjekty“.*

*Záver vyplývajúce z európskej judikatúry, ktorou sme argumentovali vo všetkých podaniach, ako aj v ústavnej sťažnosti, sú celkom odlišné od týchto záverov Najvyššieho súdu SR. Závery Najvyššieho súdu SR sú však odlišné aj od záverov daňových orgánov.*

*V prvom rade, Najvyšší súd SR tvrdí niečo, čo nevyplýva z daňových spisov, ani z rozhodnutí daňových orgánov. Správca dane netvrdil, že sme sa dopustili daňového podvodu pretože nepriznanie dane založil len na tzv. „nekontaktnosti“ odberateľov, nepodaní daňového priznania odberateľmi a na ostatných okolnostiach, ktoré sú nami neovplyvniteľné. Tieto skutočnosti nie sú podľa európskej judikatúry dôvodmi na odňatie našich nárokov na dani.*

*Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 60/2017 zo dňa 30.1.2018 (zverejneného v Sbírcе rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR č. 4/2018 str. 277): „I. Požadavek evropské judikatúry týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat.*

*II. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatúry je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází*

*k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodu, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.*

*III. Uvedené případy je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládajícího solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, §109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH.*

*IV. Má-li být daň správně stanovená (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovená právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.*

*V. Skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsáných objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“*

*Okrem toho poukazujeme aj rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf 8/2016, kde tento súd uvádza: „Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, žalovaný opakovane konštatuje, že týmto je zaťažovaný daňový subjekt. S poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z.z. najvyšší súd dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového*

*subjektu nie je absolútne. Jednak treba mať na pamäti, že dokazovanie vedie správca dane, a na druhej strane tiež treba prihliadať na to, ktoré skutočnosti má povinnosť preukázať samotný daňový subjekt. Obsah dôkazného bremena daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, aj takých, na preukázanie ktorých neexistuje zákonná povinnosť, resp. ktorých preukázaním sú zaťažené iné subjekty. “*

*Z uvedeného vyplýva, že okolnosti existujúce na strane odberateľov a dokonca zistené bez ohľadu nato, či sa týkajú rozhodného obdobia alebo nie, nie sú dôvodom na odňatie daňových nárokov. Okrem toho, tieto okolnosti (nekontaktnosť, nepodanie daňového priznania, neexistencia sídla odberateľa) samy osebe nie sú podvodom, nemožno len pre ne teda odopierať nároky na DPH. V tomto smere sú závery Najvyššieho súdu SR nesprávne, keď si zamieňa skutočnosti zistené u odberateľov (ako napr. nekontaktnosť) s podvodným konaním. Zároveň platí, že ak nie je preukázaná daňovému subjektu účasť na podvodnom konaní, daň mu musí byť uznaná.*

*Skutočnosti, ktoré boli zistené medzinárodnými dožiadaniami (nekontaktnosť,) neexistencia sídla, nepodanie daňových priznaní, zánik registrácie na daň) boli zistené následne a z dožiadaní je zrejmé, že ide o súčasný stav spoločností odberateľov, nie stav v čase, kedy dochádzalo k dodávaniu tovaru. Z toho vyplýva, že vyvodzovať negatívne závery pre daňový subjekt zo skutočností existujúcich v neskoršom čase je nesprávne, pretože pre určenie daňovej povinnosti je rozhodujúci stav, aký tu bol v čase obchodovania. Okrem toho, skutočnosti na ktoré poukazuje správca dane, sme v čase obchodovania nemali ako preveriť a ani ako zistiť.*

*Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 60/2017 zo dňa 30.1.2018 (zverejneného v Sbírcе rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR č. 4/2018 str. 277), „Skutečnost, že v obchodním vztahu sěžovatelky s vítězem výběrového řízení byla některá plnění poskytována i prostřednictvím subdodavatelů, není dle Nejvyššího správního soudu nic neobvyklého a není to ještě signál o tom, že dochází k podvodnému jednání. Stěžovatelka nemohla mít dle názoru Nejvyššího správního soudu v době porízení technologie povědomost o následných obchodních transakcích mezi subdodavatelem vyjmenovanými správcem daně, resp. následně po více než 4 letech získaných v rámci dožádání žalovaným; informace, které žalovaný s odstupem několik let získal o jednotlivých*

daňových subjektech zapojených do obchodního řetězce, včetně poznatku o tom, že společnost [REDACTED] neodvedla za určité zdaňovací období daň (prítom práve v této skutečnosti shledal žalovaný podvod na DPH) nebyly pro stěžovatelku objektivně dosažitelné.“ A ďalej na inom mieste tohto rozsudku Najvyšší správny súd ČR uvádza: „Nelze stěžovatelce klást k tíži skutečnosti, které nastaly ex post a dovozovat z nich její nedostatečnou obezřetnost. “

Napokon ako úplne nesprávny sa javí aj názor Najvyššieho súdu SR, že „žalobca nevyvrátil počas konania dôkazmi, že nešlo o podvodné konanie, pretože o takomto dôkaznom bremene v právnom štáte nemožno ani uvažovať.

V rozsudku sp. zn. 5 Afs 60/2017 zo dňa 30.1.2018 Najvyšší správny súd ČR k dokazovaniu podvodu uviedol: „[55] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. března 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2004 Sb. NSS, uvedl, že nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Rovněž v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval: „Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 daňového řádu, a § 64 zákona o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“ je i stát při prosazování svých zájmu (řádný výběr DPH) povinen brát vyše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Lze poukázat rovněž např. na rozsudek ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30, v němž se uvádí: „Pokud tedy stěžovatel [zde žalovaný správní orgán - pozn. NSS] tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter

*Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Eszak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“*

*K otázke odňatia veci zákonnému sudcovi Najvyšší súd SR podotkol, že „z obsahu spisov Krajského súdu v Banskej Bystrici nezistil, že by žaloby žalobcu neboli senátu krajského súdu pridelené náhodným výberom elektronickou podateľňou. Preto nedospel k záveru, že by senát súdu prvého stupňa nebol zákonne zložený.*

*Uvedený záver je nepreskúmateľný. Na základe takéhoto zdôvodnenia nemožno vôbec zistiť, ako k uvedenému záveru súd dospel a z akých konkrétnych skutočností vychádzal. Je to porušenie práva na súdnu ochranu, práva na zrozumiteľné a preskúmateľné rozhodnutie súdu (I. ÚS 33/2012, I. ÚS 114/08, II. ÚS 195/06, III. ÚS 391/09, III. ÚS 202/02).*

*Poukazujeme ďalej na § 51 ods. 1 a 2 zák. č. 757/2004 Z.z. zákona o súdoch a sudcoch, rovnako na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 116/06.*

*Len v tejto veci ten istý senát Krajského súdu Banská Bystrica rozhodol o troch našich žalobách spojených do jedného konania. Možno si to overiť zo spisu Najvyššieho súdu SR, ako aj zo spisov krajského súdu. Vo všetkých našich veciach, ktoré vedieme (vedieme totiž viacero súdnych konaní o žalobách proti rozhodnutiam daňových orgánov) vždy rozhoduje ten istý senát. Nie je možné, ak sú spisy pridelené náhodným výberom, aby všetky naše veci obdržal ten istý senát. Ak sa tak stalo, tak nie je zabezpečený náhodný výber, alebo nefungujú dva senáty. V oboch prípadoch ide o porušenie práva na zákonného sudcu, pre ktoré je nevyhnutné rozhodnutie Najvyššieho súdu SR zrušiť. Uvedené právo musí byť kontrolované bez ohľadu nato, či je účastníkom konania namietané, pretože ide o základné ústavné právo. Uplatňovanie uvedeného práva dôsledne uplatňuje v svojej judikatúre aj ESLP.»*

Ústavný súd so súhlasom účastníkov konania podľa § 30 ods. 2 zákona o ústavnom súde upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s ich vyjadreniami k opodstatnenosti sťažnosti dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

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.

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). 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 odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 13/00, I. ÚS 115/02, I. ÚS 139/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

Podľa čl. 1 ods. 1 ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neviaže sa na nijakú ideológiu ani náboženstvo

Podľa čl. 1 ods. 2 ústavy Slovenská republika uznáva a dodržiava všeobecné pravidlá medzinárodného práva, medzinárodné zmluvy, ktorými je viazaná, a svoje ďalšie medzinárodné záväzky.

Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa čl. 13 ods. 1 ústavy povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 4, ktorá priamo zakladá práva a povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb, alebo nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 2.

Podľa čl. 20 ods. 1 ústavy každý má právo vlastniť majetok.

Podľa čl. 20 ods. 5 ústavy iné zásahy do vlastníckeho práva možno dovoliť iba vtedy, ak ide o majetok nadobudnutý nezákonným spôsobom alebo z nelegálnych príjmov a ide o opatrenie nevyhnutné v demokratickej spoločnosti pre bezpečnosť štátu, ochranu verejného poriadku, mravnosti alebo práv a slobôd iných.

Podľa čl. 35 ods. 1 ústavy každý má právo na slobodnú voľbu povolania a prípravu naň, ako aj právo podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť.

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

Podľa čl. 48 ods. 1 ústavy nikoho nemožno odňať jeho zákonnému sudcovi. Príslušnosť súdu ustanoví zákon.

Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných priet'ahov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Verejnosť možno vylúčiť len v prípadoch ustanovených zákonom.

Podľa čl. 38 ods. 1 listiny nikoho nemožno odňať jeho zákonnému sudcovi.

Podľa čl. 38 ods. 2 listiny každý má právo, aby jeho vec bola prerokovaná verejne, bez zbytočných priet'ahov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho vec bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom.

Podľa čl. 13 dohovoru každý, koho práva a slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, má právo na účinný opravný prostriedok pred vnútroštátnym orgánom.

Podľa čl. 1 dodatkového protokolu každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok.

Podľa čl. 4 ods. 3 zmluvy o Európskej únii sa Únia a členské štáty vzájomne rešpektujú a vzájomne si pomáhajú pri vykonávaní úloh, ktoré vyplývajú zo zmlúv.

Ústavný súd v súlade so svojou ustálenou judikatúrou konštatuje, že obsahom základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru sú obdobné záruky, že vec bude spravodlivo prerokovaná nezávislým a nestranným súdom postupom ustanoveným zákonom. Z uvedeného dôvodu v týchto právach nemožno vidieť podstatnú odlišnosť (II. ÚS 27/07).

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. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu a inú právnu 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). Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci.

Pokiaľ ide o medze zasahovania ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ústavný súd vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že mu neprislúcha hodnotiť správnosť skutkových záverov či právneho posúdenia veci všeobecnými súdmi, pretože nie je prieskumným súdom, nadriadeným súdom a ani ochrancom zákonnosti. Súdna moc je v Slovenskej republike rozdelená medzi všeobecné súdy a ústavný súd, čo vyplýva aj z vnútornej štruktúry ústavy (siedma hlava má dva oddiely, kde prvý upravuje ústavné súdnictvo a druhý všeobecné súdnictvo). Pri uplatňovaní svojej právomoci nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti ústavný súd nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia

zákonov. Sú to teda všeobecné sudy, ktorým ako „pánom zákonov“ prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Úloha ústavného súdu pri rozhodovaní o sťažnosti pre porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozhodnutím súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov interpretácie a aplikácie zákonných predpisov s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách najmä v tom smere, či závery všeobecných súdov sú dostatočne odôvodnené, či nie sú arbitrárne alebo svojvoľné s priamym dopadom na niektoré zo základných práv a slobôd (I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05).

Sťažovateľka v sťažnosti namieta porušenie svojich práv podľa čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 2, čl. 13 ods. 1, čl. 20 ods. 1 a 5, čl. 35 ods. 1, čl. 46 ods. 1, čl. 47 ods. 3, čl. 48 ods. 1 a 2 ústavy, čl. 38 ods. 1 a 2 listiny, čl. 6 ods. 1 a čl. 13 dohovoru, čl. 1 dodatkového protokolu a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii rozsudkom najvyššieho súdu.

Najvyšší súd ako súd odvolací v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí a postupu správneho orgánu (Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky) č. 102458089/2016 z 29. januára 2016, č. 21427447/2015 z 9. decembra 2015 a č. 1759883/2015 z 10. decembra 2015 rozhodol o odvolaní sťažovateľky proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) č. k. 23 S 18/2016-235 z 26. októbra 2016 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) tak, že tento rozsudok potvrdil.

Najvyšší súd v relevantnej časti napadnutého rozsudku uviedol:

*«V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26.10.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 102458089/2016 zo dňa 29.01.2016, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 21125399/2015 zo dňa 29.10.2015... Žalobca dodával tovar – hliníkové zliatiny...*

*Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, certifikáty kvality, doklady o preprave - CMR*

listy, baliace listy, potvrdenie o prevzatí vzoriek, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/3851761/2014/Lon zo dňa 13.08.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že sídlo spoločnosti [REDAKOVANÉ], je fiktívne, taktiež nebolo potvrdené prijatie, zaúčtovanie a priznanie dodania tovaru. Konateľ spoločnosti nereagoval na predvolania na výsluch.

... Správca dane preveroval dodanie tovaru aj prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti a zistil, že v prípade tovaru z faktúry č. 2014167 bol zaznamenaný prejazd mýtnym systémom do Maďarska dňa 01.04.2014, v prípade tovaru z faktúry č. 2014168 nebol zaznamenaný prejazd mýtnymi bránami v Slovenskej republike a v prípade tovaru z faktúry č. 2014169 bol zaznamenaný prejazd vymedzenými úsekmi ciest v úsekoch hranica SR/MR...

V prípade dodávania tovaru spoločnosti [REDAKOVANÉ], sa jednalo o trojstranný obchod, keďže žalobca odoberal tovar od dodávateľov [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ]. Žalobca na preukázanie uskutočnenia vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, faktúry vystavené od prvých dodávateľov, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, podklady pre expedíciu zliatin, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/3859362/2014/Lon zo dňa 13.08.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že daňovník [REDAKOVANÉ], je nezastihnuteľný, taktiež nebolo potvrdené prijatie, zaúčtovanie a priznanie dodania tovaru. Prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti správca dane zistil, že v období od 01.01.2014 do 30.04.2014 boli zaznamenané prejazdy vymedzenými úsekmi ciest s prejazdmi od štátnej hranice ČR/SR po štátnu hranicu SR/MR.

5.11 Správca dane prostredníctvom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií preveril aj obchodné transakcie medzi žalobcom a spoločnosťou [REDAKOVANÉ]. V tomto prípade bol potvrdený druh transakcie, taktiež dodanie tovaru a suma, v zdaňovacom období apríl 2014. Žalobca deklaroval dodanie tovaru pre spoločnosť [REDAKOVANÉ] v zdaňovacom období apríl 2014 v sume 48.657,60 € a spoločnosť [REDAKOVANÉ] deklarovala nákup od žalobcu v zdaňovacom období apríl 2014 v sume 71.557,60 €.

5.12 V prípade preverovania obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou [REDAKOVANÉ] ktorá vystavila pre žalobcu niekoľko faktúr s predmetom dodania AL zliatina a A1 drôt, neboli zistené porušenia zákona o DPH.

5.13 Dňa 02.10.2014 bolo vykonané miestne zisťovanie u daňového subjektu [REDAKOVANÉ]. Daňový subjekt [REDAKOVANÉ] vystavil pre žalobcu faktúru č. 140065 zo dňa 14.02.2014, v sume celkom 576,- € za prepravu v dňoch 06.02.2014, 10.02.2014, 11.02.2014, 12.02.2014, 13.02.2014 a 14.02.2014 dvakrát. Počas miestneho zisťovania boli predložené splnomocnenému zástupcovi k nahliadnutiu faktúry za prepravu, vystavené daňovým subjektom [REDAKOVANÉ], za zdaňovacie obdobie január 2014, február 2014 a apríl 2014. Splnomocnený zástupca uviedol, že za daňový subjekt MTM-Zlieváreň s.r.o. objednával prepravu majiteľ, pán [REDAKOVANÉ] a zamestnanec, pán [REDAKOVANÉ]. Písomná zmluva medzi spoločnosťami [REDAKOVANÉ] a MTM-Zlieváreň s.r.o. uzatvorená nebola, preprava sa vykonávala na základe objednávok.

5.14 Správca dane vyhotovil o vykonanej daňovej kontrole Protokol č. 20424939/2015 zo dňa 25.06.2015, v ktorom konštatoval, že počas kontroly bolo preukázané, že nedošlo k dodaniu tovaru pre spoločnosť [REDAKOVANÉ], v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH a taktiež bolo preukázané, že nedošlo k trojstrannému obchodu a dodaniu tovaru pre spoločnosť [REDAKOVANÉ] v zmysle § 45 zákona o DPH. Na základe uvedeného správca dane rozhodnutím č. 21125399/2015 zo dňa 29.10.2015 vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 93.028,75 €. Žalovaný rozhodnutím č. 102458089/2016 zo dňa 29.01.2016 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

5.15 Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

5.16 Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

5.17 Podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH, ak je tovar odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu a jeho dodanie splňa podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 až 4, dňom vzniku daňovej povinnosti je

a) 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný, alebo

b) deň vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pred 15. dňom podľa písmena a).

5.18 Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od prijemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahrňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

5.19 Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

5.20 Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

5.21 Podľa § 45 ods. 1 zákona o DPH, trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,

b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,

c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,

d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa,

e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, a

f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

5.22 Podľa § 45 ods. 2 zákona o DPH, ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa odseku 1, prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené.

5.23 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

5.24 Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

5.25 Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

5.26 Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

5.27 Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,

b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,

c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,

d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) *zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie.*

h) *umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.*

5.28 *Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledovné dôvody:*

5.29 *Na základe článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH smernica“) sa oslobodzuje od dane, dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia členského štátu, 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.*

5.30 *Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. DPH smernica neobsahuje konkrétne ustanovenia v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH. Prináleží členským štátom v súlade s článkom 131 DPH smernice stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH dodania v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.*

5.31 *Podľa slovenskej legislatívy sú tieto tzv. intrakomunitárne dodania v rámci členských štátov EÚ oslobodené od DPH na základe ustanovenia § 43 zákona o DPH. Citované ustanovenie § 43 zákona o DPH oslobodzuje od dane dodanie tovaru do iného členského štátu pri splnení zákonom stanovených podmienok. Základnou podmienkou na oslobodenie tovaru odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu*

*predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Takéto oslobodenie od dane musí platiteľ dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.*

*5.32 Podmienky oslobodenia od dane platiteľ musí preukázať kópiou faktúry; ďalej dokladom o odoslaní tovaru, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom prostredníctvom poštového podniku; kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené prevzatie tovaru v inom členskom štáte, príp. iným dokladom, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom osobou inou ako poštovým podnikom; potvrdením o prijatí tovaru odberateľom, príp. poverenou osobou, s presne vymedzeným obsahom [podľa písm. c) bod 1 až 5], ak prepravu vykoná dodávateľ alebo odberateľ; inými dokladmi, napr. zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby, dokladom o platbe za prepravu.*

*5.33 Oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode umožňuje zjednodušenie zdaňovania pri uskutočnení obchodu medzi tromi subjektmi, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch, pokiaľ je tovar fyzicky prepravený priamo od prvého obchodníka k tretiemu obchodníkovi podľa zákonom stanovených podmienok. Pri trojstrannom obchode dochádza ku fakturácii dvakrát bez dane (tovar fakturuje dodávateľ aj prvý odberateľ). Prvý dodávateľ fakturuje prvému odberateľovi bez dane na základe použitého identifikačného čísla pre daň. Prvý odberateľ fakturuje druhému odberateľovi bez dane tiež na základe použitia identifikačného čísla pre daň. K zdaneniu dôjde iba raz, to znamená, že osobou povinnou platiť daň je druhý odberateľ, ktorý nadobudne tovar. Z hľadiska posúdenia trojstranného obchodu rozhodujúci bude platiteľ dane, ktorý bude prvým odberateľom (prostredný v reťazci), lebo len on má obchodný vzťah s ďalšími dvoma platiteľmi dane, t.j. s druhým odberateľom a prvým dodávateľom.*

*5.34 Pokiaľ ide o samotný proces dokazovania v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie.*

*Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie*

*je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.*

*5.35 Podľa rozhodnutia NS SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.*

*5.36 Z judikatúry Súdneho dvora EU vyplýva, že ak platiteľ dane nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o dani z pridanej hodnoty v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od dane z pridanej hodnoty, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. 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.*

5.37 V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a § 45 zákona o DPH, za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Dokazovaním - odpoveďou na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nebolo potvrdené dodanie deklarovaneho tovaru pre odberateľa [REDACTED], taktiež nebola potvrdená preprava deklarovaneho tovaru s miestom nakládky Zvolen a miestom vykládky Budapešť, Maďarsko. Potvrdené nebolo ani dodanie deklarovaneho tovaru pre druhého odberateľa, spoločnosť [REDACTED]. Okrem uvedeného je potrebné zdôrazniť, že obe maďarské spoločnosti neboli v rámci medzinárodnej výmeny informácií vôbec zastihnuteľné, na bankových účtoch neprebíhali žiadne finančné operácie, adresa konateľa spoločnosti [REDACTED], je fiktívna. Uvedené skutočnosti taktiež spochybňujú reálne uskutočnenie obchodov deklarovaneých faktúrami.

5.38 Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje oslobodenie od dane. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné.

5.39 V prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaneho faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým vzniknutú pochybnosť. V prejednáwanej veci sice žalobca predložil faktúry, dodacie listy či CMR listy, avšak reálne uskutočnenie predmetných obchodov popierajú resp. vyvracajú odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, podľa ktorých k dodaniu tovaru odberateľom - maďarským spoločnostiam nedošlo, ba dokonca tieto odpovede spochybňujú aj reálnu existenciu samotných spoločností, keďže tieto boli nekontaktné, v prípade spoločnosti [REDACTED], nezodpovedalo ani sídlo spoločnosti. Spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, keďže Národná diaľničná spoločnosť nepotvrdila vykonanie automobilovej prepravy na trase Zvolen - Budapešť.

5.40 Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca nepreukázal v zmysle § 43 ods. 1, resp. § 45 ods. 1 zákona o DPH, že sú splnené podmienky pre oslobodenie od dane. Žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany

*správca dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Žalobca nepreukázal dostatočným a hodnoverným spôsobom, že spĺňa podmienky pre oslobodenie od dane pri vývoze tovaru...*

*6.1 V konaní o kasačnej sťažnosti ďalej Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26.10.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 21427447/2015 zo dňa 09.12.2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20853949/2015 zo dňa 21.09.2015...*

*Žalobca dodával tovar - hliníkové zliatiny, bližšie špecifikovaný vo faktúrach, z tuzemska do iného členského štátu. Z predmetných faktúr si následne uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.*

*6.5 Žalobca vystavil v zdaňovacom období február 2014 pre odberateľa [REDAKOVANÉ], Maďarsko nasledovné faktúry...*

*Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2321522/2014/Lon zo dňa 30.05.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že manažérka spoločnosti sa nedostavila na výsluch na daňový úrad a nepredložila žiadne doklady. Spoločnosť nemala reálne sídlo, priestory alebo sklady v predmetnom období. Materiálne a personálne podmienky na vykonávanie transakcie chýbajú. Dodanie tovaru nebolo potvrdené.*

*6.7 Žalobca vystavil v zdaňovacom období február 2014 pre odberateľa [REDAKOVANÉ], Maďarsko nasledovné faktúry...*

*Žalobca na preukázanie uskutočnenia vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2342512/2014/Lon zo dňa 02.06.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že zásielky adresované daňovníkovi sa vracali s poznámkou „nevyzdvihnuté“, v sídle spoločnosti sa nachádzal len dom, bez akéhokoľvek*

označenia, ktoré by naznačovalo nejakú obchodnú činnosť. Adresa konateľa spoločnosti je fiktívna. Dodanie tovaru potvrdené nebolo.

6.9 Žalobca vystavil v zdaňovacom období február 2014 ďalej pre odberateľa [REDAKOVANÉ], Maďarsko nasledovnú faktúru č. 2014094, dátum dodania 26.02.2014, suma 40.796,60 €, predmet faktúry AI zliatina ENAB 46000, množstvo 23 998 kg. Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetnú faktúru, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2342555/2014/Zna zo dňa 02.06.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že daňovník nepredložil dokumentáciu a je nekontaktný a nezastihnuteľný. Na bankovom účte daňovníka neexistovala žiadna finančná operácia. Dodanie tovaru potvrdené nebolo.

6.10 Dňa 02.10.2014 bolo vykonané miestne zisťovanie u daňového subjektu [REDAKOVANÉ]. Daňový subjekt [REDAKOVANÉ] vystavil pre žalobcu faktúry č. 140050 zo dňa 04.02.2014, č. 140051 zo dňa 03.02.2014, č. 140053 zo dňa 10.02.2014, č. 140058 zo dňa 07.02.2014, č. 140060 zo dňa 12.02.2014, č. 140061 zo dňa 10.02.2014, č. 140067 zo dňa 21.02.2014, č. 140083 zo dňa 26.02.2014, č. 140085 zo dňa 28.02.2014 za prepravu. Počas miestneho zisťovania boli predložené k nahliadnutiu faktúry za prepravu, vystavené daňovým subjektom [REDAKOVANÉ], za zdaňovacie obdobie január 2014, február 2014 a apríl 2014. Splnomocnený zástupca uviedol, že za daňový subjekt MTM-Zlieváreň, s.r.o., objednával prepravu majiteľ, pán [REDAKOVANÉ] a zamestnanec, pán [REDAKOVANÉ]. Písomná zmluva medzi spoločnosťami [REDAKOVANÉ] a MTM-Zlieváreň s.r.o. uzatvorená nebola, preprava sa vykonávala na základe objednávok.

6.11 Správca dane vykonal dokazovanie aj prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti, za účelom preverenia jednotlivých ciest počas dodania tovaru. Z vykonaného šetrenia vyplynulo, že jednotlivé cesty neboli uskutočnené tak, ako je to deklarované v medzinárodných nákladných listoch predložených žalobcom.

6.12 Správca dane vyhotovil o vykonanej daňovej kontrole Protokol č. 20140767/2015 zo dňa 24.04.2015, v ktorom konštatoval, že počas kontroly bolo preukázané, že nedošlo k dodaniu tovaru pre spoločnosť [REDAKOVANÉ].

a [REDACTED], na základe čoho neboli splnené podmienky pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH. Na základe uvedeného správca dane rozhodnutím č. 20853949/2015 zo dňa 21.09.2015 určil žalobcovi rozdiel dane vo výške 97.415,95 €. Žalovaný rozhodnutím č. 21427447/2015 zo dňa 09.12.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane...

Počas výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, za zdaňovacie obdobie február 2014. Dokazovaním - odpoveďou na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nebolo potvrdené dodanie deklarovaného tovaru pre odberateľov [REDACTED] [REDACTED] taktiež nebola potvrdená preprava deklarovaného tovaru s miestom nakládky [REDACTED] a miestom vykládky štátna hranica SR/H. Okrem uvedeného je potrebné zdôrazniť, že všetky tri maďarské spoločnosti neboli v rámci medzinárodnej výmeny informácií vôbec zastihnuteľné, na bankových účtoch neprebíhali žiadne finančné operácie, adresa konateľa spoločnosti [REDACTED], je fiktívna. Predmetné spoločnosti boli nekontaktné a nezastihnuteľné. Uvedené skutočnosti taktiež spochybňujú reálne uskutočnenie obchodov deklarovaných faktúrami.

6.17 V prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaného faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým vzniknutú pochybnosť. V prejednávanej veci síce žalobca predložil faktúry, dodacie listy či CMR medzinárodné nákladné listy, avšak reálne uskutočnenie predmetných obchodov popierajú, resp. vyvracajú odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, podľa ktorých k dodaniu tovaru odberateľom - maďarským spoločnostiam nedošlo, ba dokonca tieto odpovede spochybňujú aj reálnu existenciu samotných spoločností, nakoľko tieto boli nekontaktné, v prípade spoločnosti [REDACTED] [REDACTED] nezodpovedalo ani sídlo spoločnosti. Spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, keďže Národná diaľničná spoločnosť nepotvrdila vykonanie prepravy na trase [REDACTED] - štátna hranica SR/H.

6.18 Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca nepreukázal v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH, že sú splnené podmienky pre oslobodenie od dane. Žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na

*následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Žalobca nepreukázal dostatočným a hodnoverným spôsobom, že spĺňa podmienky pre oslobodenie od dane pri vývoze tovaru...*

*7.1 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26.10.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 1759883/2015 zo dňa 10.12.2015 (vec vedená na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 4Sžfk/28/2017), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20854516/2015 zo dňa 21.09.2015...*

*Žalobca dodával tovar - hliníkové zliatiny, bližšie špecifikovaný vo faktúrach, z tuzemska do iného členského štátu. Z predmetných faktúr si následne uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.*

*7.5 Žalobca vystavil v zdaňovacom období január 2014 pre odberateľa [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], Maďarsko nasledovné faktúry...*

*Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, certifikáty kvality, baliace listy, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2321522/2014/Lon zo dňa 30.05.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že manažérka spoločnosti sa nedostavila na výsluch na daňový úrad a nepredložila doklady. Spoločnosť nemala reálne sídlo, priestory alebo sklady v predmetnom období. Materiálne a personálne podmienky na vykonávanie transakcie chýbajú. Dodanie tovaru nebolo potvrdené.*

*7.7 Žalobca vystavil v zdaňovacom období január 2014 pre odberateľa [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], Maďarsko nasledovné faktúry...*

*Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, podklady pre expedíciu zliatin, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2309222/2014/Lon zo dňa 30.05.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že odberateľovi žalobcu bolo ešte dňa 08.01.2014 zrušené IČ DPH. Daňovník nepredložil žiadne doklady,*

neboli uňho vykonané žiadne kontroly a daňovou správou bol z úradnej moci deregistrovaný. Dodanie tovaru potvrdené nebolo.

7.9 Dňa 02.10.2014 bolo vykonané miestne zisťovanie u daňového subjektu [REDACTED]. Daňový subjekt [REDACTED] vystavil pre žalobcu faktúry č. 140005 zo dňa 07.01.2014, č. 140006 zo dňa 09.01.2014, č. 140012 zo dňa 13.01.2014, č. 140013 zo dňa 15.01.2014, č. 140014 zo dňa 14.01.2014, č. 140018 zo dňa 15.01.2014, č. 140019 zo dňa 16.01.2014, č. 140020 zo dňa 17.01.2014, č. 140029 zo dňa 20.01.2014, č. 140030 zo dňa 21.01.2014, č. 140031 zo dňa 22.01.2014, č. 140039 zo dňa 28.01.2014, č. 140041 zo dňa 30.01.2014 za prepravu. Počas miestneho zisťovania boli predložené k nahliadnutiu faktúry za prepravu, vystavené daňovým subjektom [REDACTED], za zdaňovacie obdobie január 2014, február 2014 a apríl 2014. Bolo zistené, že za žalobcu objednával prepravu majiteľ, pán [REDACTED] a zamestnanec, pán [REDACTED]. Písomná zmluva medzi spoločnosťami [REDACTED] a MTM-Zlieváreň s.r.o. uzatvorená nebola, preprava sa vykonávala na základe objednávok.

7.10 Správca dane vykonal dokazovanie aj prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti, za účelom preverenia jednotlivých ciest počas dodania tovaru. Z vykonaného šetrenia vyplynulo, že jednotlivé cesty neboli uskutočnené tak, ako je to deklarované v medzinárodných nákladných listoch predložených žalobcom.

7.11 Správca dane vyhotovil o vykonanej daňovej kontrole Protokol č. 20060477/2015 zo dňa 01.04.2015, v ktorom konštatoval, že počas kontroly bolo preukázané, že nedošlo k dodaniu tovaru pre spoločnosti [REDACTED], a [REDACTED], na základe čoho neboli splnené podmienky pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH. Na základe uvedeného správca dane rozhodnutím č. 20854516/2015 zo dňa 21.09.2015 určil žalobcovi rozdiel dane vo výške 146.501,73 €. Žalovaný rozhodnutím č. 1759883/2015 zo dňa 10.12.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane...

Intrakomunitárne dodania tovaru v rámci členských štátov EÚ sú oslobodené od DPH na základe ustanovenia § 43 zákona o DPH. Citované ustanovenie § 43 zákona o DPH oslobodzuje od dane dodanie tovaru do iného členského štátu pri splnení zákonom stanovených podmienok. Základnou podmienkou na oslobodenie tovaru odoslaného alebo

*prepraveného z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Takéto oslobodenie od dane musí platiteľ dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.*

*7.15 Podmienky oslobodenia od dane platiteľ musí preukázať kópiou faktúry; ďalej dokladom o odoslaní tovaru, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom prostredníctvom poštového podniku; kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené prevzatie tovaru v inom členskom štáte, príp. iným dokladom, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom osobou inou ako poštovým podnikom; potvrdením o prijatí tovaru odberateľom, príp. poverenou osobou, s presne vymedzeným obsahom [podľa písm. c) bod 1 až 5], ak prepravu vykoná dodávateľ alebo odberateľ; inými dokladmi, napr. zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby, dokladom o platbe za prepravu.*

*7.16 Oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode umožňuje zjednodušenie zdaňovania pri uskutočnení obchodu medzi tromi subjektmi, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch, pokiaľ je tovar fyzicky prepravený priamo od prvého obchodníka k tretiemu obchodníkovi podľa zákonom stanovených podmienok. Pri trojstrannom obchode dochádza ku fakturácii dvakrát bez dane (tovar fakturuje dodávateľ aj prvý odberateľ). Prvý dodávateľ fakturuje prvému odberateľovi bez dane na základe použitého identifikačného čísla pre daň. Prvý odberateľ fakturuje druhému odberateľovi bez dane tiež na základe použitia identifikačného čísla pre daň. K zdaneniu dôjde iba raz, to znamená, že osobou povinnou platiť daň je druhý odberateľ, ktorý nadobudne tovar. Z hľadiska posúdenia trojstranného obchodu rozhodujúci bude platiteľ dane, ktorý bude prvým odberateľom (prostredný v reťazci), lebo len on má obchodný vzťah s ďalšími dvoma platiteľmi dane, t.j. s druhým odberateľom a prvým dodávateľom.*

*7.17 Pokiaľ ide o proces dokazovania v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt...*

*V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, za zdaňovacie obdobie január 2014. Dokazovaním - odpoveďou na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nebolo potvrdené dodanie deklarovaneho tovaru pre odberateľov v Budapešti*

██████████. Taktiež nebola potvrdená preprava deklarovaného tovaru s miestom nakládky ██████████ a miestom vykládky štátna hranica SR/H. Okrem uvedeného je potrebné zdôrazniť, že maďarskí odberatelia žalobcu neboli v rámci medzinárodnej výmeny informácií vôbec zastihnuteľní, na bankových účtoch neprebíhali žiadne finančné operácie. Predmetné spoločnosti boli nekontaktné a nezastihnuteľné. Navyše spoločnosti ██████████ už v čase, keď predmetné obchody mali prebiehať, t.j. v januári 2014, bolo od 08.01.2014 zrušená identifikácia pre DPH v Maďarsku. Uvedené skutočnosti taktiež spochybňujú reálne uskutočnenie obchodov deklarovaných faktúrami na účely oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona o DPH.

7.19 Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje oslobodenie od dane. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné.

7.20 V prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaného faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým vzniknutú pochybnosť. V prejednávanvej veci síce žalobca predložil faktúry, dodacie listy či CMR medzinárodné nákladné listy, avšak reálne uskutočnenie predmetných obchodov popierajú, resp. vyvracajú odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, podľa ktorých k dodaniu tovaru odberateľom - maďarským spoločnostiam v januári 2014 nedošlo, ba dokonca tieto odpovede spochybňujú aj reálnu činnosť samotných spoločností, nakoľko tieto boli nekontaktné. Spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, keďže Národná diaľničná spoločnosť nepotvrdila vykonanie prepravy na trase ██████████ - štátna hranica SR/H.

7.21 Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca ani za obdobie január 2014 nepreukázal v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH, že sú splnené podmienky pre oslobodenie od dane a neunesol dôkazné bremeno...

8.1 Z obsahu predloženého administratívneho spisu kasačný súd zistil aj tieto podstatné skutočnosti:

8.2 V prejednávanej veci, vedenej na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 4Sžfk/15/2017 správca dane požiadal prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií o miestne zisťovanie v Maďarsku, u odberateľa [REDACTED]. Bolo zistené, že v sídle spoločnosti sa nachádza dom, na ktorom nie je uvedený názov spoločnosti. Nie je tam označenie, ktoré by mohlo naznačovať nejakú obchodnú činnosť spoločnosti. Osoba žijúca v tomto dome nevedela uviesť žiadne informácie o spoločnosti [REDACTED]. Adresa konateľa je fiktívna. Nebol potvrdený druh tovaru - daňovník nie je dostupný. Nebolo potvrdené prijatie tovaru, zaúčtovanie a priznanie dodania tovaru. Posledné daňové priznanie podal daňový subjekt za obdobie 3Q2013. Zamestnanci príslušných maďarských daňových orgánov sa nevedeli skontaktovať s konateľom daňového subjektu. Nemajú žiadne dokumenty. Konateľa spoločnosti predvolali na výsluch, ale ten na list neodpovedal. Podľa ich databázy, konateľ sa nezdržiava na registrovanej adrese od 28.03.2013. O trvalom bydlisku konateľa nemajú žiadne informácie. Bankový účet daňového subjektu bol ukončený ku dňu 10.10.2013.

8.3. V prejednávanych veciach, vedených na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 4Sžfk/27/2017 a pod sp. zn. 4Sžfk/28/2017 správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií rovnako požiadal o miestne zisťovanie v Maďarsku, u odberateľa [REDACTED]. Bolo zistené, že manažérka predmetnej spoločnosti, [REDACTED] (rodné meno: [REDACTED]) sa nedostavila na daňový úrad a nepredložila doklady.

Jej splnomocnený zástupca na doručovanie písomností v Maďarsku bol predchádzajúci konateľ [REDACTED], ktorý uviedol, že miesto bydliska [REDACTED] je na Slovensku v obci [REDACTED] a že menovaná žila na Slovensku. Spoločnosť nemá reálne sídlo, priestory alebo sklady v uvedenom období. Materiálne a personálne podmienky na vykonávanie transakcie chýbajú. Miestnym zisťovaním v spoločnosti [REDACTED]. Bolo zistené, že v sídle spoločnosti sa nachádza dom, na ktorom nie je uvedený názov spoločnosti. Nie je tam označenie, ktoré by mohlo naznačovať nejakú obchodnú činnosť spoločnosti. Osoba žijúca v tomto dome nevedela uviesť žiadne informácie o spoločnosti [REDACTED]. Adresa konateľa je fiktívna. Predvolanie na výsluch bolo spoločnosti zaslané dvakrát. Obe sa vrátili s označením „nevyzdvihnuté“.

8.4 Z vyššie uvedeného vyplýva, že k žiadnemu výsluchu svedkov v Maďarsku počas medzinárodnej výmeny informácií nedošlo. Maďarské daňové orgány vykonali iba miestne

získovania na adresách jednotlivých odberateľov žalobcu. Je pravdou, že sa pokúsili o predvolanie príslušných konateľov resp. zástupcov predmetných spoločností za účelom výsluchu, avšak tieto osoby boli nekontaktné, nepreberali písomné zásielky a na výsluch sa nikdy nedostavili. Uvedené skutočnosti jednoznačne vyplývajú z obsahu administratívnych spisov. Námietky žalobcu v tej súvislosti, že výsluchy svedkov v Maďarsku boli nezákonné a v rozpore s čl. 46 ods. 1 Ústavy SR sú teda irelevantné a neopodstatnené. Najvyšší súd sa teda aj v tomto smere stotožňuje so záverom krajského súdu.

8.5 Podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií upravuje smernica Rady 77/799/EHS o vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských štátov v oblasti priamych daní. O podaní predmetnej žiadosti nie je potrebné kontrolovaný daňový subjekt informovať. Daňový subjekt taktiež nemá právo zúčastniť sa pri formulovaní príslušnej žiadosti, resp. rozširovať takúto žiadosť o vlastné otázky. V prípade, ak sa správca dane rozhodne požiadať o výsluch svedka podľa smernice Rady 77/799/EHS, mal by požiadať zahraničný orgán o umožnenie účasti kontrolovaného daňového subjektu na výsluchu svedka v súlade s právom dožiadaného štátu. Neúčast' daňového subjektu na výsluchu svedka v zahraničí, hoc aj v súlade s procesným postupom, ovplyvňuje výpovednú hodnotu získaných informácií. V prípade, ak dožiadaný štát oznámi výsledok vykonaného šetrenia bez toho, aby uviedol informácie o postupe, ktorým k výsledku došiel a o zdroji zistených informácií, je dôkazná hodnota takýchto informácií obmedzená, nie však nulová. Svoj význam môže mať iba v celkovom dôkaznom kontexte a v spojení aj s inými dôkazmi. Najvyšší súd však opätovne prízvukuje, že aj v prípade, že by v zmysle uvedeného pripustil určité obmedzenie výpovednej hodnoty výsluchu svedka v zahraničí z dôvodu neúčasti daňového subjektu na tomto výsluchu, v prejednávanej veci by to bolo irelevantné, keďže žiadny výsluch svedkov v Maďarsku sa neuskutočnil.

8.6 V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ možno konštatovať, že Súdny dvor nemá právomoc preskúmať či posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa veci samej. Vnútroštátny súd vykonáva celkové posúdenie všetkých podkladov a skutkových okolností za účelom zistenia, či daňový subjekt konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na zabezpečenie toho, aby vykonávaná obchodná transakcia nevedla k účasti na daňovom podvode. V prípade, ak národný súd dospeje k záveru, že daňovník vedel alebo mal vedieť, že transakcia, ktorú uskutočnil, bola súčasťou

podvodu, ktorého sa dopustil nadobúdateľ a že neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby tomuto podvodu zabránil, priznanie práva na oslobodenie od DPH možno zamietnuť. Článok 131 smernice Rady 2010/88/EÚ ponecháva síce členským štátom určitý priestor na voľnú úvahu pri prijímaní podmienok oslobodenia od DPH upravených v článku 138 smernice Rady 2010/88/EÚ, táto okolnosť však nemá vplyv na presnú a bezpodmienečnú povahu povinnosti oslobodenia od dane stanovenej článkom 138. Z uvedeného podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2010/88/EÚ sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok a zdaniteľné osoby sa ho môžu dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, za účelom dosiahnutia oslobodenia od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva. Aplikácie uvedeného postupu sa v tomto konaní domáha aj kasačný sťažovateľ. V tejto veci zo zistených skutkových okolností ale podľa názoru kasačného súdu vyplýva, že žalobca nevyvrátil počas konania dôkazmi, že nešlo o podvodné konanie. K tomuto záveru dospeli finančné orgány, správny a aj kasačný súd poukazujúc aj na závery zistené v rámci šetrenia u všetkých odberateľov žalobcu v Maďarsku. Odberatelia (nie iba jeden odberateľ) boli nekontaktné daňové subjekty.

8.7 Vychádzajúc z uvedeného záveru a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, Najvyšší súd SR ako súd kasačný, kasačné sťažnosti žalobcu ako nedôvodné zamietol podľa § 461 SSP s poukazom na relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. rozsudky Mecsek- Gabona vec C-547/12, Portugás C-425/12), keďže rozhodnutia, na ktoré poukázal kasačný sťažovateľ, boli skutkovo odlišnými.

8.8 Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, pretože krajský súd (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje rozhodnutie vydali na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, použili správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení zákona (§ 43 a 45 zákona o DPH), a postupovali zákonne, vychádzajúc zo skutkového stavu produkovaného v procese dokazovania pri správe daní. Rovnako senát opakovane zdôrazňuje, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt povinný svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať. Ak tak neučiní (čo v tomto prípade neurobil, keď žalobca predložil len faktúry a k tomu súvisiace dokumenty, avšak

*nedokázal preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia), nemôže byť nárok na oslobodenie od dane uznaný ako oprávnený.»*

Ústavný súd s poukazom na obsah citovaného odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu dospel k záveru, že najvyšší súd dal jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktoré sťažovateľka v konaní nastolila. Zaoberal sa jednotlivito i sťažovateľkou uplatnenými relevantnými argumentmi a presvedčivo sa s nimi vysporiadal. Ústavný súd konštatuje, že v danom prípade najvyšší súd posudzoval správnosť rozsudku krajského súdu, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu v daňových veciach, a v napadnutom rozsudku jasne predstavil, čo skúmal, z čoho vychádzal, ktorými právnymi normami sa riadil, ktoré okolnosti boli preň určujúce a z akého dôvodu považoval závery krajského súdu, ako aj závery daňových orgánov v otázkach dane z pridanej hodnoty za správne.

Ústavný súd zvyrazňuje, že súčasťou práva na spravodlivé konanie 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 (m. m. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uviedol: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad“ (napr. *Georgidias c. Grécko* z 29. 5. 1997, Recueil III/1997). Európsky súd pre ľudské práva zároveň tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho konania považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok vo veci *Ruiz Torijo c. Španielsko* z 9. 12. 1994, *Annuaire*, č. 303-B). Aj podľa judikatúry ústavného súdu odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto

aspektu je plne realizované právo na spravodlivé súdne konanie (m. m. III. ÚS 209/04, IV. ÚS 112/05).

Odôvodnenie rozhodnutia najvyššieho súdu ako celok preto spĺňa všetky požiadavky vyplývajúce zo základného práva na súdnu ochranu a spravodlivý proces vo vzťahu k odôvodneniu súdneho rozhodnutia.

Podľa ústavného súdu sa všeobecné súdy dostatočným spôsobom vysporiadali s najpodstatnejším argumentom sťažovateľky, podľa ktorého napriek tomu, že splnila všetky formálne podmienky pre priznanie nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, správca dane vyžadoval ako ďalšiu podmienku pre priznanie nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty preukázanie dodania tovaru zahraničným odberateľom a v tomto smere vykonal aj príslušné šetrenie. Ústavný súd považuje za potrebné predovšetkým uviesť, že právna úprava daňového konania a oslobodenia od dane z pridanej hodnoty je založená na princípe, podľa ktorého dôkazného bremeno o splnení podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (napr. III. ÚS 78/2011), pričom oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t. j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda daňovú transakciu medzi týmito subjektmi aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte.

Aj v skoršej rozhodovacej praxi najvyššieho súdu sa ustálil názor, podľa ktorého dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt; pričom samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce, pretože faktúra, resp. iné daňové doklady je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie; to, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014 z 26. marca 2015).

Právne názory vyslovené v rozsudku najvyššieho súdu sú súladné so zmyslom a účelom aplikovanej právnej úpravy, tak ako ju stabilne najvyšší súd vykladá, a sú i v súlade s rozhodovacou praxou ústavného súdu, od ktorej niet dôvodu odkloniť sa ani vo veci sťažovateľky. Ústavný súd sa už prv stotožnil s právnym názorom, podľa ktorého v takýchto prípadoch nie je ústavne nekonformným postupom zaťažiť daňový subjekt dôkazným bremenom, pretože práve daňový subjekt disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty), preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom ustanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený (III. ÚS 78/2011).

Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že rozsudok najvyššieho súdu je zjavne s rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), pričom práve rozsudok Súdneho dvora č. C-273/11 (Mecsek-Gabona), na ktorý odkazuje rozsudok najvyššieho súdu, podporuje výklad prezentovaný sťažovateľkou, ústavný súd uvádza, že s takýmto názorom sa nemožno stotožniť. Z rozhodnutia vo veci Mecsek-Gabona vyplýva: „Článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa za okolností, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania 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.“ Je teda zrejmé, že právo na priznanie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty bolo sťažovateľke s prihliadnutím na skutkové okolnosti jej veci zamietnuté práve v súlade

s citovaným rozhodnutím Súdneho dvora, a najvyšší súd preto správne na citované rozhodnutie odkázal a z neho pri rozhodovaní vychádzal.

Pokiaľ považuje sťažovateľka odkaz najvyššieho súdu na rozsudok Súdneho dvora č. C-425/12 vo veci Potgás za nejasný, ústavný súd konštatuje, že z rozsudku najvyššieho súdu v žiadnom prípade nevyplýva, tak ako to tvrdí sťažovateľka, že by sa nemohla dovolávať priameho účinku smernice Rady 2010/88/EÚ. Naopak, toto právo sťažovateľky najvyšší súd jasne deklaroval, čo je zrejmé z citovanej časti jeho rozsudku.

Vo vzťahu k rozsudku Súdneho dvora č. C-277/14 ústavný súd uvádza, že sa stotožňuje s názorom všeobecných súdov v otázke, že tento rozsudok nie je na vec sťažovateľky aplikovateľný, keďže nejde o skutkovo totožnú vec, čo je zrejmé z jeho znenia: „Ustanovenia šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, 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 subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, 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, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

Vo vzťahu k tvrdeniu sťažovateľky, že tzv. ekonomická nečinnosť odberateľov bola maďarskými orgánmi na základe dožiadania zistená až dávno po období, za ktoré mala byť vyrubená DPH, ústavný súd uvádza, že tieto námietky neboli obsahom kasačnej sťažnosti a z uvedeného dôvodu sa ústavný súd touto námietkou vo vzťahu k odôvodneniu najvyššieho súdu nezaoberal.

Ústavný súd zároveň uvádza, že okolnosti zistené maďarskými orgánmi na strane odberateľov museli odôvodnene vyvolávať u daňových orgánov pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru maďarským odberateľom.

V prípade sťažovateľky je nesporné, že dodanie tovaru nebolo potvrdené maďarskými orgánmi, pričom tzv. ekonomická nečinnosť u každého zo štyroch odberateľov sťažovateľky a ďalšie skutočnosti, spochybňujúce vôbec reálnu existenciu odberateľov, ktoré vyplývajú z citovaného rozsudku najvyššieho súdu, reálne museli vzbudiť vážne pochybnosti u daňových orgánov o tom, že tovar bol týmto subjektom dodaný. K pochybnostiam tiež jednoznačne prispelo aj zistenie, že niektoré z kamiónov, ktorými mala byť preprava vykonaná, v skutočnosti po sťažovateľkou deklarovanej trase uvedenej vo faktúrach prepravu nevykonali. Ak sťažovateľka poukazuje na to, že preprava nebola potvrdená iba v prípade niekoľkých kamiónov, ústavný súd zdôrazňuje, že záver najvyššieho súdu v tejto otázke nie je v rozpore s týmto tvrdením sťažovateľky, keď najvyšší súd v rozsudku uviedol konkrétne čísla faktúr a evidenčné čísla kamiónov, u ktorých preprava nebola zistená. K tvrdenia sťažovateľky o tom, že preprava mohla byť vykonaná po iných trasách, ako je uvedené vo faktúrach, pričom daňové orgány nemali záujem skúmať toto jej tvrdenie, ústavný súd uvádza, že to bola sama sťažovateľka, ktorá faktúry s nepravdivými údajmi daňovým orgánom predložila. Je preto potrebné súhlasiť s názorom krajského súdu vyjadreným v jeho rozsudku, podľa ktorého *„Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii (porovnaj napríklad rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/58/2015 a sp. zn. 4Sžf/30/2014).“*

V tejto situácii bolo na sťažovateľke, aby bola schopná preukázať, že tovar bol skutočne prepravený z tuzemska do Maďarska a dodaný odberateľovi v Maďarsku, pretože iba v takom prípade mohol byť oslobodený od dane z pridanej hodnoty. Je vecou daňového subjektu, aby postupoval pri výkone svojej podnikateľskej činnosti spôsobom, ktorý mu umožní v takomto prípade preukázať okruh zákonom vyžadovaných dokazovaných skutočností.

Ústavný súd zdôrazňuje, že nie je povinnosťou daňových orgánov preukázať, že tovar nebol dodaný do členského štátu Európskej únie, naopak, je povinnosťou daňového subjektu v prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie (na to, aby bol tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty) preukázať, že bol skutočne do iného členského štátu dodaný. Pokiaľ preto sťažovateľka nepreukázala pravdivosť a vierohodnosť obsahu údajov v dokladoch predložených daňovým orgánom dôkazmi, nepreukázala, že v jej prípade došlo k dodaniu tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, a nesplnila preto podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

Vo vzťahu k tvrdeniam sťažovateľky o tom, že jej nebolo umožnené zúčastniť sa výsluchu svedkov v Maďarsku, ústavný súd uvádza, že aj touto námietkou sa najvyšší súd zaoberal a vyčerpávajúco sa k nej vyjadril. Sťažovateľka neuvádza žiadne konkrétne okolnosti, ktorými by právny názor najvyššieho súdu a ním zistené skutkové okolnosti boli spochybnené. Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že boli vypočúvaní svedkovia, neuvádza, o akých konkrétnych svedkov išlo a akých výsluchov jej nebolo umožnené sa zúčastniť. Jej tvrdenie je opäť založené iba na jej ničím nepodložených úvahách. Pokiaľ namieta výsluch [REDACTED], je zrejmé, že išlo iba o osobu splnomocnenú na doručovanie, ktorá nie je osobou, ktorá by sa vyjadrila k meritu veci, iba k adrese konateľky spoločnosti, čo jednoznačne vyplýva z rozsudku najvyššieho súdu.

Pokiaľ sťažovateľka namieta odňatie zákonnému sudcovi, ústavný súd v súvislosti s touto námietkou uvádza, že sťažovateľka okrem vlastných úvah o tom, že nie je možné, aby všetky jej žaloby boli pridelené výhradne jednému z dvoch senátov krajského súdu,

neuvádza žiadne relevantné skutočnosti, z ktorých by bolo možné vyvodit', že k porušeniu práva na zákonného sudcu skutočne došlo. Navyše, je potrebné zdôrazniť, že tieto skutočnosti neboli predmetom podanej kasačnej sťažnosti, a preto nie je možné spochybňovať postup najvyššieho súdu v súvislosti s námietkami, ktoré mu neboli sťažovateľkou predložené.

Po preskúmaní spôsobu a rozsahu odôvodnenia napadnutého rozsudku a s ohľadom na dôvody, ktoré sťažovateľka uviedla v predmetnej sťažnosti, ústavný súd nezistil taký jeho výklad a aplikáciu príslušných zákonných ustanovení, ktoré by mohli vyvolať účinky nezlučiteľné s namietaným porušením článkov ústavy, dohovoru, dodatkového protokolu a zmluvy o Európskej únii.

Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho názor svojím vlastným už ani preto, že ústavný súd nie je opravným súdom názorov všeobecných súdov. Nad rámec tohto odôvodnenia ústavný súd poukazuje na ustálený právny názor, podľa ktorého právo na spravodlivý proces neznačí právo na úspech v konaní pred všeobecným súdom (II. ÚS 3/97, II. ÚS 173/07).

Sťažovateľka vo svojej sťažnosti neuvádza žiadne skutočnosti, ktoré by boli spôsobilé spochybniť správnosť napadnutého rozsudku najvyššieho súdu.

Z ústavnoprávneho hľadiska napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemôže byť predmetom kritiky ústavného súdu, pretože pri rozhodovaní o odvolaní sťažovateľky správne aplikoval príslušné ustanovenia Súdneho správneho poriadku a v jeho odôvodnení sú uvedené dostatočné dôvody vo vzťahu k § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov i ustanoveniam upravujúcim daňové konanie, ktoré ho viedli k záveru uvedenému vo výrokovej časti namietaného rozsudku.

Ústavný súd nezistil žiadne skutočnosti nasvedčujúce možnosti, že by rozsudkom najvyššieho súdu mohlo dôjsť k porušeniu sťažovateľkou označených článkov ústavy, listiny, dohovoru, dodatkového dohovoru a zmluvy o Európskej únii, preto návrhu sťažovateľky nevyhovel.

Vzhľadom na čl. 133 ústavy, podľa ktorého proti rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok, treba pod právoplatnosťou rozhodnutia uvedenou vo výroku tohto rozhodnutia rozumieť jeho doručenie účastníkom konania.

Podľa § 32 ods. 1 zákona o ústavnom súde k rozhodnutiu pripája odlišné stanovisko sudcu Milan Ľalík.

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

V Košiciach 19. septembra 2018