



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 418/2017-36

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 12. júna 2017 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], zastúpenej advokátom JUDr. Ondrejom Krempaským, Advokátska kancelária, Račianska 66, Bratislava, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 7/2015 z 26. januára 2017 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 10. apríla 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“)

a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) č. k. 8 Sžf 7/2015 z 26. januára 2017, ktorou žiada vydať tento nález:

„Základné právo sťažovateľa, [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 8 Sžf 7/2015 zo dňa 26. januára 2017 porušené bolo.

Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf 7/2015 zo dňa 26. januára 2017 a vec vracia na nové konanie a rozhodnutie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný uhradiť trovy právneho zastúpenia advokátovi JUDr. Ondrejovi Kremaskému vo výške 294,66 €... do 15 dní od právoplatnosti tohto nálezu.“

2. Ako vyplynulo zo sťažnosti doručenej ústavnému a z jej príloh, Daňový úrad Bratislava (ďalej len „daňový úrad“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za mesiac október 2010 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9102403/5/144/2012/Kri z 24. januára 2012 a dodatok č. 1 k protokolu. Na základe zistených skutočností správca dane neuznal sťažovateľke dodanie tovaru do Maďarska pre odberateľa [REDAKOVANÉ] oslobodené podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“). Sťažovateľka nakúpila slnečnicu v celkovom množstve 25,16 t od dodávateľa – [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ], faktúra č. 11/10/2010, deň dodania tovaru 4. október 2010, základ dane 8 302,80 €, 19 % daň z pridanej hodnoty 1 577,53 €. Následne sťažovateľka predala slnečnicu maďarskej spoločnosti [REDAKOVANÉ], v cenách bez dane z pridanej hodnoty – faktúra č. 2010221 z 5. októbra 2010 a dodávku deklarovala ako intrakomunitárnu dodávku do iného členského štátu oslobodenú podľa ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Spoločnosť [REDAKOVANÉ] splnomocnila [REDAKOVANÉ] nákupom obilia na území Slovenskej republiky. Podľa vyjadrenia [REDAKOVANÉ],

dodávateľa slnečnice pre žalobcu, slnečnica mala byť nakladaná v sklade v Čelároch jeho vlastnými pracovníkmi a prepravu zabezpečovala sťažovateľka. Z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil, že konateľ spoločnosti [REDACTED] sa stal nekontaktným, nezastihnuteľným, nespolupracuje s úradom a nesplnil si povinnosť podania daňového priznania a zaplatenia dane, spoločnosť nepredložila účtovníctvo, od 15. júna 2011 je v likvidácii a likvidátor spoločnosti neprevzal ani účtovníctvo spoločnosti. Správca dane spochybnil jeho čestné vyhlásenie, ako aj čestné vyhlásenie jeho zástupcu [REDACTED], že tovar naložený na Slovensku bol prepravený na územie Maďarskej republiky. Na jednej strane [REDACTED] v čestnom vyhlásení tvrdí, že tovar bol prepravený na územie Maďarskej republiky, ale jeho nadobudnutie v Maďarskej republike ako kupujúci nepriznal. Aj vyjadrenia [REDACTED] v zápisnici o ústnom pojednávaní z 13. septembra 2012 sú nejednoznačné, keďže si ako zástupca spoločnosti [REDACTED] na základe splnomocnenia povereného nákupom nepamätá, ako zistil informácie, že sťažovateľka má poľnohospodárske plodiny na predaj, peniaze na platby dostával od pánov, ktorých nepoznal, a odovzdávali mu peniaze pri nakládke, pri banke a pod., nevie, či písal čestné vyhlásenie, lebo to bola požiadavka sťažovateľky, podpisoval a pečiatkou spoločnosti pečiatkoval CMR, vážne lístky a iné doklady potrebné k danej transakcii, podľa jeho vedomosti kamióny opustili územie Slovenskej republiky. Preprava tovaru do Maďarska mala byť uskutočňovaná automobilom [REDACTED], ktorého vlastníkom je [REDACTED]. Z medzinárodnej výmeny informácií bolo zistené, že podľa vyjadrenia [REDACTED] prepravil tovar do Egyházaskeszó, nevedel meno kontaktnej osoby, ktorá uskutočnila objednávku za spoločnosť [REDACTED], neuložil si jej číslo, nevedel, kto bol pri nakládke, nemohol zabezpečiť fakturáciu za dodávku, pretože po preprave sa stal odberateľ nekontaktný, neprijal platbu 30 000 HUF za prepravu. Ako dôkaz k uskutočnenej preprave bol predložený medzinárodný nákladný list č. 7333287 vystavený 4. októbra 2010 v Čelároch. Doklad CMR síce obsahuje identifikáciu dodávateľa, pečiatky odberateľa a prepravcu, v doklade však nie je uvedené miesto určenia, ale len štát Maďarsko označený značkou „HU“. Z informácií poskytnutých Národnou diaľničnou spoločnosťou, a. s., je zrejmé, že 4. októbra 2012 predmetný automobil užíval vymedzený úsek ciest na Slovensku, a to v čase od 17.28 h až do 18.00 h a v čase od 22.13 h až do 22.16 h. Z dokladov nevyplývalo, že by predmetný automobil prešiel do Maďarskej

republiky a opustil územie Slovenskej republiky. Podľa správcu dane dodanie tovaru, ktoré sťažovateľka vyfakturovala maďarskej zdaniteľnej osobe [REDAKOVANÉ], sa nepotvrdilo, nebolo preukázané, že bola splnená podmienka oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte – spoločnosti [REDAKOVANÉ], preto nemožno toto dodanie považovať za oslobodené od dane.

3. Na základe týchto zistení daňový úrad dodatočným platobným výmerom č. 9102403/1/3234107/2012/Fá zo 6. novembra 2012 podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) sťažovateľke znížil nadmerný odpočet za zdaňovanie obdobie október 2010 zo sumy 21 742,02 € o čiastku 1 426,09 € na sumu 20 315,93 €. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) ako odvolací orgán sa s týmito zisteniami a právnym posúdením veci daňovým úradom stotožnilo, rozhodnutím č. 1100302/1/55852/2013/5085-r z 11. februára 2013 odvolanie sťažovateľky zamietlo, keďže dospelo k záveru, že sťažovateľka nespĺnila podmienky ustanovené v § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty.

4. Sťažovateľka proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva č. 1100302/1/55852/2013/5085-r z 11. februára 2013 podala žalobu Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“), v ktorej poukázala na to, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné, pretože vykonané dokazovanie, skutkový stav veci a platný právny stav jej neodôvodňoval znížiť nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za mesiac október 2010, daňové orgány bez existencie právneho dôvodu odmietli uznať oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri zdaniteľnom obchode, na základe ktorého bol tovar dodaný z tuzemska do inej krajiny Európskej únie, napriek tomu, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že jeho dodanie sa uskutočnilo v súlade s § 43 ods. 1 a 5 zákona o dani z pridanej hodnoty. Sťažovateľka v žalobe poukázala okrem iného na to, že finančné

riaditeľstvo riadne nevyhodnotilo vykonané dôkazy, nevzalo do úvahy, že vodič potvrdil, že tovar je na území Maďarska, v CMR potvrdil príjemca dodanie tovaru, daňové orgány neumožnili sťažovateľke oboznámiť sa s dôkazmi (odpovede v rámci medzinárodnej výmeny informácií), žiaden dôkaz nevyvrátil pravosť sťažovateľkou predložených listín daňovým orgánom. Iba poukaz na nesplnenie záväzkov medzi dopravcom a odberateľom nemôže vyvrátiť alebo spochybníť svedeckú výpoveď vodiča, tobôž uskutočnenie samotného zdaniteľného obchodu, ktoré bolo preukázané i výpoveďou svedka [REDACTED]. Daňové orgány tak protiprávne konanie maďarského subjektu na území Maďarska pripisujú sťažovateľke; sťažovateľka však nemôže zodpovedať a byť sankcionovaná za postup maďarského subjektu a následné transakcie po dodaní tovaru na maďarské územie. Ako vyplýva z rozhodnutí najvyššieho súdu (napr. sp. zn. 3 Sžf 1/2011, 6 Sžf 10/2012), ako aj Súdneho dvora Európskej únie (napr. C-354/03 Optigen, C-355 Fulcrum Elektronik, C-484/03 Bond House), nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť – každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe.

5. Krajský súd rozsudkom č. k. 1 S 100/2013-76 z 23. októbra 2014 žalobu sťažovateľky zamietol a náhradu trov konania jej nepriznal, pretože sa stotožnil so skutkovým závermi a právnym posúdením veci v rozhodnutí finančného riaditeľstva. Krajský súd zdôraznil, že iba dôkazy predložené sťažovateľkou, na ktoré poukázala, nepreukazujú, že k dodaniu tovaru skutočne došlo, pretože nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol fyzicky dodaný odberateľovi. Poukázal na to, že predložená CMR neobsahovala údaj o mieste dodania, za službu nebola vystavená faktúra a ani požadovaná platba. Za nevierohodnú preto považoval výpoveď prepravcu, ktorý síce tvrdil, že prepravu vykonal, faktúru za ňu však nevystavil a ani za ňu nechcel platbu, keď navyše ani nevedel uviesť, kto bol pri nakládke. Zo správy Národnej diaľničnej spoločnosti je zrejmé, že vozidlo, ktoré malo uskutočniť prepravu v daný deň do zahraničia, neopustilo územie Slovenskej republiky a neprešlo hranice do Maďarska. Dodanie tovaru nepotvrdil ani maďarský odberateľ, ktorý ani nepodal daňové priznanie. V situácii, keď dôkazné bremeno bolo na sťažovateľke (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní), musela vedieť preukázať

skutočnosti uvedené v daňových dokladoch, a keďže sa tak nestalo, správny je záver daňových orgánov, podľa ktorého sťažovateľka nespĺnila podmienky v zmysle § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty.

6. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 8 Sžf 7/2015 z 26. januára 2017 tak, že rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil a účastníkom náhradu trov konania nepriznal. Rozsudok najvyššieho súdu nadobudol právoplatnosť 9. februára 2017.

7. Sťažovateľka sťažnosť ústavnému súdu na porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 7/2015 z 26. januára 2017 odôvodnila jednak skutočnosťami, na ktoré poukazovala už v priebehu daňového konania a v podanej žalobe, ako aj tým, že rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny a svojvoľný. Sťažovateľka poukázala na to, že predložila na výzvu daňového úradu všetky obchodné a prepravné doklady, ktoré mala k predmetu kontroly k dispozícii, preukazujúce nadobudnutie tovaru sťažovateľkou i jeho dodanie zahraničnému odberateľovi so sídlom v Maďarsku (vrátane kúpnej zmluvy č. 63 2 2010 z 30. septembra 2010, faktúru č. 2010224 z 5. októbra 2010, packing list č. 2010 224 z 5. októbra 2010, medzinárodný nákladný list CMR SK733287 zo 4. októbra 2010, vážny lístok 05.10 z 5. októbra 2010, výpis z banky z 5. októbra 2010, faktúru č. 11/10/2010 z 5. októbra 2010, vážny lístok č. 57788 zo 4. októbra 2010, kúpnu zmluvu č. 63 2 10 z 20. septembra 2010). Už v priebehu daňového konania opakovane namietala porušenie svojich práv. Najvyšší súd pripustil taký postup finančného riaditeľstva v konaní, ktorý umožňuje daňovým orgánom ukladať povinnosti nad rámec stanovený zákonom a požadovať od sťažovateľky, aby predložila aj iné (nešpecifikované) dôkazy, ktoré jej neukladá právny poriadok. Najvyšší súd pripustil, že v jednotnom systéme dane sa neberú do úvahy úkony a činnosť nadobúdateľa a že právne dôsledky spojené s jeho konaním môžu byť prenesené na sťažovateľku a konaním nadobúdateľa sa daňové orgány nemusia zaoberať, čo je v extrémnom nesúlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, ako aj s ustanovením § 43 ods. 1 a 5 zákona o dani z pridanej hodnoty a § 2 ods. 1, 2, 3 a § 29 zákona o správe daní. Najvyšší súd svoje rozhodnutie navyše nedostatočne

odôvodnil, keď nedal odpoveď na všetky pre vec významné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany, ktoré nastolila sťažovateľka, je nepresvedčivý a nespravodlivý, pretože nad princípy právneho štátu povyšuje fiškálny záujem štátu. Spôsob, akým najvyšší súd vykladá dôkazné bremeno, znamená, že sťažovateľka prakticky nikdy nemôže preukázať odôvodnenosť uplatneného nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, pričom jej dobromyseľnosti nebol pripísaný najvyšším súdom žiaden význam, hoci urobila všetky opatrenia, ktoré od nej bolo možné spravodlivo požadovať. Sťažovateľka predložila daňovým orgánom všetky dôkazy, ktoré je povinný slovenský daňový subjekt na preukázanie dôvodnosti nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty predložiť (uvedené v § 43 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty, ktoré je špeciálne k § 29 ods. 4 citovaného zákona). Princíp právnej istoty, ktorý mal byť pre sťažovateľku garanciou, bol interpretáciou právnych predpisov najvyšším súdom zmenený v jej neprospech. Rovnako najvyšší súd nevzal do úvahy dohodnuté dodacie podmienky (FCA), podľa ktorých splnila sťažovateľka povinnosti z kúpnej zmluvy okamihom naloženia tovaru na dopravný prostriedok – najvyšší súd stotožnil právo nakladať s vecou ako vlastníak s dodaním tovaru na územie inej krajiny Európskej únie. Hoci je nesporné, že daňový subjekt, ktorý uplatňuje nárok na oslobodenie, musí dôvodnosť nároku preukázať, významné je posúdiť, kedy a akými listinami je povinný dôvodnosť svojho nároku preukázať. Spôsob a rozsah preukázania pritom ustanovuje slovenský právny poriadok v § 43 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty. V prípade sťažovateľky boli predložené všetky listiny v zmysle tohto ustanovenia. Sťažovateľka poukázala i na to, že odpoveď z medzinárodnej výmeny informácií nebola doložená žiadnou listinou, ktorá by preukazovala zistenia v odpovedi uvedené. Vo vzťahu k vyjadreniu Národnej diaľničnej spoločnosti sťažovateľka poukázala na to, že do Maďarska je možné prejsť viacerými hraničnými prechodmi, pričom nie k všetkým vedú cesty s monitorovacími zariadeniami mýtného systému. Nie je zrejmé ani to, z akého dôvodu vychádzal najvyšší súd z toho, že motorové vozidlo muselo prekročiť štátnu hranicu práve v časovom úseku, ktorý bol uvedený v správe Národnej diaľničnej spoločnosti. Závery najvyššieho súdu v konečnom dôsledku iba potvrdzujú, že fiškálny záujem štátu je nadradený zákonnosti.

II.

8. 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.

9. Ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa.

10. Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy, na ktorých prerokovanie nemá právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

11. Ústavný súd predbežne prerokoval sťažnosť sťažovateľky podľa § 25 ods. 1 zákona o ústavnom súde a skúmal, či neexistujú dôvody na jej odmietnutie podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

12. Sťažovateľka namieta porušenie týchto svojich práv:

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. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

13. Najvyšší súd dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné a rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 v spojení s § 250ja ods. 3 druhou vetou Občianskeho súdneho poriadku ako vecne správny potvrdil s takýmto odôvodnením:

«Predmetom súdneho preskúmavacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie október 2010.

Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotno-právnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania,

preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa vyššie citovaného ustanovenia § 29 je správca dane povinný, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií alebo záznamom vedeným daňovým subjektom.

V uvedenej právnej veci správca dane správne vyhodnotil predmetný obchodný prípad v tom smere, že takýto dej nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že tovar (slnečnica) bol skutočne prepravený z tuzemska do iného členského štátu (Maďarská republika) v zmysle žalobcom deklarovanej faktúry, teda žalobca nesplnil podmienky na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt – žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra 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 o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (pozri napr. rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/101/2013).

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne

je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených 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 DPH uznaný ako oprávnený“.

Aby išlo o v danom prípade o intrakomunitárny obchod, ktorý je oslobodený od dane, musia byť splnené zákonné podmienky, a to jednak, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, a že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Pojem „osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte“ treba vykladať tak, aby bol naplnený účel európskej úpravy, t.j. prenos daňových príjmov do štátu spotreby, osobou povinnou odvieť daň za intrakomunitárnu dodávku bude len tá osoba, ktorá je platiteľom DPH. Nestačí, že táto osoba je formálne registrovaná, ale musí mať aj reálnu možnosť odvieť daň. Je na dodávateľovi, v danom prípade žalobcovi, aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená (inak by to mohlo viesť k daňovému úniku), čo vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-409/04. Cieľom je zamedziť dvojité zdanenie, a preto sa zaviedlo zdaňovanie nadobudnutia tovaru v členskom štáte miesta konečnej spotreby.

Podľa odvolacieho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t.j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Žalobcom nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovánu maďarskému odberateľovi z dôvodov, na ktoré poukázal žalovaný, a ktoré vyplývali z vykonaného dokazovania. Vierohodné dôkazy o vykonanej preprave deklarovánu maďarskému odberateľovi predložené neboli. Faktúra je dôkazným listinným materiálom, ktorým daňový subjekt preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo väzbe na daň z pridanej hodnoty k zdaniteľnému obchodu. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti, ešte neznamena, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, dodacie listy, doklady o preprave a podobne. V danom prípade žalobca síce predkladal listinné doklady,

ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak šetrením správcu dane sa deklarované tvrdenie žalobcu v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarskému odberateľovi, ako kupujúcemu, uvedenému na faktúre a CMR.

Podľa odvolacieho súdu žalobca tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúru, prepravný doklad (CMR) nepreukázal, že došlo k splneniu zákonných podmienok na uplatnené oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH, pretože podľa súdu nestačilo byť len držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predložiť daňovým orgánom, ale bolo potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom daňové orgány boli oprávnené a zároveň povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

Správca dane upozorňoval daňový subjekt už v priebehu daňovej kontroly na povinnosť predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia v zmysle § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. ako aj na povinnosť preukazovať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., pričom žalobca žiadnym spôsobom nevyvrátil pochybnosti daňového orgánu a tieto neboli odstránené žiadnymi ním produkovanými dôkazmi, a preto správca dane nepochybil, ak pri rozhodovaní vychádzal z dôkazov, ktoré získal.

Súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane. Podľa odvolacieho súdu daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom o DPH, ak dodatočne vyrubili žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty, v prípade nepreukázania skutočnosti, že boli splnené zákonom stanovené podmienky pre uznanie uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, čo viedlo k záveru, že daňový subjekt si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane. Posudzujúc vec z hľadiska daňového práva nebolo možné priznať daňovému subjektu právny nárok, ak nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu EÚ. Relevantným pre daňové orgány bolo preukázanie nesplnenia týchto zákonných podmienok a nie dôvodov, prečo tomu tak je.

Podľa odvolacieho súdu takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C- 273/11, v zmysle ktorého čl. 138 ods. 1 Smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania. To, že žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, znamená v podstate neunesenie dôkazného bremena ním samotným na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a preto podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C- 273/11 je možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade (jedná sa o alternatívnu situáciu), ak predávajúci vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. Súd mal za to, že k zamietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane v prípade intrakomunitárneho obchodu postačuje, ak si predávajúci nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania (z dôvodov vyššie uvedených nepostačuje len ich formálne splnenie), t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, je ako alternatíva už irelevantnou (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/6-7/2014 zo dňa 26.03.2015).

Podľa názoru odvolacieho súdu bolo povinnosťou žalobcu, preukázať, že k realizovaniu dodávky tovaru - slnečnice dohodnutým spôsobom, v dohodnutom rozsahu, v dohodnutom čase a na presne určenom mieste došlo, pričom nestačí len preukázať, že kúpna cena za tovar bola nielen účtovaná žalobcom, ale aj žalobcovi skutočne zaplatená.

Podľa čl. 4 vyhl. ministra zahraničných vecí č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) (ďalej len „dohovor“) dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy je nákladný list. Ak nákladný list chýba, ak má nedostatky alebo ak sa stratil, nie je tým existencia alebo platnosť prepravnej zmluvy dotknutá a vzťahujú sa na ňu aj naďalej ustanovenia tohto dohovoru. Pokiaľ medzinárodný nákladný list (ďalej len „CMR“) nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať za relevantný tento dôkaz o preprave tovaru a v takomto prípade pristupuje

Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe Nariadenia Rady ES č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady). Odvolací súd k námietke žalobcu, že sa nemohol oboznamovať s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií uvádza, že výsledky tejto medzinárodnej spolupráce sú založené v administratívnom spise. Žalobca v priebehu administratívneho konania mohol nahliadnuť do administratívneho spisu a mohol sa vyjadriť nielen k protokolu o výsledku daňovej kontroly, ale aj k samotným formulárom o medzinárodnej výmene informácií. K uvedenému odvolací súd poukazuje napr. na oznámenie správcu dane zo dňa 28.02.2012, ktorým oznámil žalobcovi možné termíny na nahliadnutie do administratívneho spisu.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní), v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Preto je na správcovi dane vykonávaným 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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/46/2015 zo dňa 27.07.2016). V prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie je tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty na výstupe iba v prípade, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/7/2012 zo dňa 21.02.2013). Ak daňový subjekt v daňovom konaní nepredložil vierohodné doklady o dodaní tovaru do členských štátov Európskej únie, nesplnil zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (pozri rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/33/2014 zo dňa 21.02.2013).

Z napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy predmetného tovaru, vyplývajúceho z faktúry vystavenej žalobcom pre odberateľa [REDAKOVANÉ], do iného členského štátu Európskej únie. Správca dane ako podstatný dôkaz preveroval žalobcom predložený a obsahovo neúplný prepravný doklad – medzinárodný nákladný list, ktorý mal preukázať, že tovar bol prepravený zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky.

Tento postup s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť žalobcu vyplývajúcu mu z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH v spojení s § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.,

ako podmienku oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, sa javí ako správny.

Zároveň možno na základe obsahu administratívneho spisu a odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí konštatovať, že výsledky dokazovania zamerané na potvrdenie reálneho základu medzinárodného nákladného listu, prevereného u deklarovaného prepravcu tovaru, spochybnili vierohodnosť žalobcom predkladaných listinných dokladov, požadovaných podľa § 43 ods. 5 písm. a/ a písm. d/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH na preukázanie uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane, nakoľko na ňom nie je potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcim, len jeho splnomocneným zástupcom pri naložení tovaru ako vyplýva z CMR a výpovede pána ■■■ a chýba v ňom presné určenie miesta dodania tovaru.

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

Čo sa týka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd má za to, že žalovaný vykonal riadne dokazovanie podľa § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb., nič nezanedbal, pričom žalobca si nesplnil svoju povinnosť v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

Najvyšší súd dospel zhodne s prvostupňovým súdom k právnomu záveru, že zo strany daňového subjektu nebola hodnoverne preukázaná reálnosť dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, a to Maďarska. Na základe zistených skutočností správca dane neuznal platiteľovi dane z pridanej hodnoty dodanie tovaru do Maďarska pre odberateľa ■■■, ako oslobodené podľa ust. § 43 ods. 1 zákona o DPH. V zmysle ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH je žalobca povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa ods. 1 až 4, čo žalobca v konaní nepreukázal. V prípade, ak nie sú splnené všetky podmienky v citovanom ustanovení zákona, napr. tovar nie je fyzicky prepravený

z tuzemska do iného členského štátu, potom musí byť predaj tovaru zdanený tak, ako keby sa tovar predal zákazníkovi v tuzemsku.“

15. Ústavný súd uznáva, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto 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 základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03).

16. 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. Rozsudok najvyššieho súdu vysvetlil, z akých dôvodov neboli splnené podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, ako aj to, z akého dôvodu bolo posudzovanie dôkazného bremena krajským súdom (a predtým daňovými orgánmi) v súlade s ustanoveniami dňových predpisov. Zaoberal sa jednotlivou i sťažovateľkou uplatnenými 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. 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.

17. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť predovšetkým vtedy, ak namietaným postupom orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom tohto orgánu a základným právom, ktorého porušenie sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takúto možnosť reálne nepripúšťajú (IV. ÚS 16/04, II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 50/05 a IV. ÚS 288/05).

18. Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie sťažnosti pre jej zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným rozhodnutím alebo iným zásahom orgánu štátu do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej, ako aj nezistenie žiadnej možnosti porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

19. Ústavný súd považuje za potrebné tiež pripomenúť, že nie je zásadne oprávnený preskúmavať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol, alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy totiž vyplýva, že ústavný súd nie je opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov (napr. I. ÚS 19/02, III. ÚS 151/05, III. ÚS 344/06).

20. Úloha ústavného súdu sa vymedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové

a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvodené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody. Ústavný súd poukazuje i na skutočnosť, že nie je a ani nemôže byť súdom skutkovým, t. j. jeho úlohou nie je nahrádzať činnosť všeobecných súdov.

21. Zohľadniac dôvody rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 7/2015 z 26. januára 2017, ústavný súd konštatuje, že rozhodnutie najvyššieho súdu nie je založené na takom výklade aplikovaných ustanovení, ktoré by poprelo ich účel a zmysel.

22. Právne názory vyslovené v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 7/2015 z 26. januára 2017 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).

23. Ústavný súd nepovažuje za ústavne neakceptovateľné ani východiská rozsudku najvyššieho súdu vo veci sťažovateľky (zhodné so skoršou stabilnou rozhodovacou praxou najvyššieho súdu), podľa ktorých jednak unesenie tohto dôkazného bremena je predpokladom oslobodenia od dane z pridanej hodnoty bez ohľadu na dobromyseľnosť daňového subjektu alebo jeho prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných

partnerov – odberateľa v inom členskom štáte alebo prepravcu tovaru, pretože je na dodávateľovi, aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená, a jednak, že v prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie je tovar oslobodený od dane z pridanej hodnoty iba vtedy, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať; ak daňový subjekt na túto otázku v daňovom konaní nepredloží vierohodné doklady, nesplnil zákonom ustanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Rovnako ústavný súd nepovažuje za ústavne nekonformný záver najvyššieho súdu, podľa ktorého iba to, že účtovný doklad obsahuje formálne náležitosti a je zaúčtovaný, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

24. V prípade sťažovateľky je nesporné, že predložená CMR neobsahovala údaj o mieste dodania (určenia) v zmysle § 43 ods. 5 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty (iba uvedenie skratky označenia členského štátu nepostačuje), za prepravu nebola vystavená faktúra a ani požadovaná a uhradená platba, výpoveď prepravcu vzbudzovala pochybnosti o jej pravdivosti pre vnútorné rozpory a dodanie tovaru nepotvrdil ani maďarský odberateľ, ktorý navyše ani nepodal daňové priznanie. V tejto situácii bolo na sťažovateľke, aby bola schopná preukázať, že tovar bol skutočne (napriek týmto zisteným okolnostiam) prepravený z tuzemska do Maďarska, 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.

25. Ústavný súd sa nestotožnil ani s námietkou sťažovateľky, podľa ktorej významnými vo veci boli dohodnuté dodacie podmienky (FCA), podľa ktorých splnila sťažovateľka povinnosti z kúpnej zmluvy okamihom naloženia tovaru na dopravný prostriedok, v dôsledku čoho bola na sťažovateľku nedôvodne prenesená zodpovednosť za konanie odberateľa, pretože rozhodujúcimi okolnosťami pre vec je splnenie podmienok ustanovených zákonom o dani z pridanej hodnoty pre oslobodenie tovaru, a nie spôsob úpravy vzťahu medzi dodávateľom a odberateľom v zmysle, v akom na to poukazuje sťažovateľka. Rovnako ústavný súd považoval za bezvýznamné to, že záver o neprekročení

hraníc dopravným prostriedkom bol založený na zisteniach spojených iba s určitým miestom a časom. Nie je povinnosťou daňových orgánov preukázať, že dodaný tovar neopustil tuzemsko, 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. Ústavný súd sa nestotožnil ani s názorom sťažovateľky, podľa ktorého ustanovenie § 43 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty vylučuje aplikáciu všeobecného ustanovenia o dôkaznej povinnosti daňového subjektu podľa (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.) Takýto záver nielenže nezodpovedá princípom systematického výkladu právnej normy, ale ani účelu a zmyslu právnej úpravy. 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.

26. Na základe toho ústavný súd dospel k záveru, že sťažnosť sťažovateľky na porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 7/2015 z 26. januára 2017 je zjavne neopodstatnená, a preto ju podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde po jej predbežnom prerokovaní odmietol.

27. Z týchto dôvodov ústavný súd po predbežnom prerokovaní odmietol sťažnosť sťažovateľky i v tejto časti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

28. Z uvedených dôvodov rozhodol ústavný súd tak, ako to je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

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

V Košiciach 12. júna 2017