



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 377/2018-53

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 14. novembra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti KAMWOOD, s. r. o., Skladištná 4676, Lučenec, zastúpenej Advokátskou kanceláriou UHAĽ, s. r. o., Štefana Moyzesa 9877/43, Zvolen, za ktorú koná advokát JUDr. Maroš Uhaľ, vo veci namietaného porušenia čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 2, čl. 13 ods. 1, základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 5, základného práva na slobodnú voľbu povolania a na podnikanie a uskutočňovanie inej zárobkovej činnosti podľa čl. 35 ods. 1, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, základného práva na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 a základného práva nebyť odňatý zákonnému sudcovi podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a podľa čl. 38 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a podľa čl. 38 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, práva na pokojné užívanie majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ako aj čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 24. mája 2017 v konaní sp. zn. 3 Sžf 122/2015 a jeho postupom v tomto konaní a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť spoločnosti KAMWOOD, s. r. o., o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 8. septembra 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti KAMWOOD, s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), pre namietané porušenie čl. 1 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 2 ods. 2, čl. 13 ods. 1, základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 5, základného práva na slobodnú voľbu povolania a na podnikanie a uskutočňovanie inej zárobkovej činnosti podľa čl. 35 ods. 1, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, základného práva na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3, základného práva nebyť odňatý zákonnému sudcovi podľa čl. 48 ods. 1 ústavy a podľa čl. 38 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“), základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a podľa čl. 38 ods. 2 listiny, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru, práva na pokojné užívanie majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k dohovoru (ďalej len „dodatkový protokol“), ako aj čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii (ďalej len „zmluva“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) z 24. mája 2017 v konaní sp. zn. 3 Sžf 122/2015.

2. Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že rozhodnutiami Daňového úradu v Banskej Bystrici (ďalej len „správca dane“) z 28. júla 2014 boli sťažovateľke vyrubené rozdiely na dani z pridanej hodnoty a vlastné daňové povinnosti na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2010 – júl 2010 a september 2010 – september 2010, keďže správca dane dospel k záveru, že podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“) neboli pri dodávkach tovaru maďarským odberateľom splnené. Na odvolania sťažovateľky Finančné riaditeľstvo

Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) jedenástimi rozhodnutiami z 20. februára 2015, resp. 23. februára 2015 prvostupňové rozhodnutia správcu dane potvrdilo.

3. Sťažovateľka napadla potvrdzujúce rozhodnutia žalovaného žalobami podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení v tom čase účinnom (ďalej len „Občiansky súdny poriadok“). Zhodne v nich tvrdila, že splnila zákonné podmienky pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona o dani z pridanej hodnoty a rozhodnutia správcu dane a žalovaného žiadala ako nezákonné zrušiť.

4. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) konania o žalobách sťažovateľky spojil na spoločné konanie, v ktorom rozsudkom č. k. 23 S 60/2015-107 z 30. septembra 2015 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žaloby zamietol. Na odvolanie sťažovateľky vo veci rozhodoval najvyšší súd, ktorý rozsudkom napadnutým touto sťažnosťou postupom podľa § 250ja ods. 3 v spojení a s § 219 ods. 1 a 2 Občianskeho súdneho poriadku rozsudok krajského súdu potvrdil.

5. Sťažovateľka v rozsiahlej sťažnosti (44 strán) predkladá ústavnému súdu rozsiahlu polemiku so závermi správcu dane, žalovaného, krajského súdu a najvyššieho súdu. Argumentáciu sťažovateľka rozdelila do viacerých bodov, ktorými v podstatnom namieta (i) rozpor odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu s inými jeho rozhodnutiami týkajúcimi sa iných jej vecí (3 Sžf 30/2015, 3 Sžf 33/2016 a 3 Sžf 115/2015), (ii) splnenie podmienok pre oslobodenie od dane z hľadiska formálnych dokladov, osoby odberateľa a dodania tovaru, (iii) prenos dôkazného bremena, (iv) otázky súvisiace s poctivým obchodným stykom a jej dobromyseľnosťou, (v) absenciu vyrozumenia o výsluchoch svedkov v Maďarsku, (vi) novoty v rozhodnutí najvyššieho súdu, (vii) bezdôvodné začatie daňovej kontroly, (viii) stratu legitímnych očakávaní vo vzťahu k uplatnenému nároku na nadmerný odpočet, (ix) nedostatok riadneho odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu, (x) porušenie práva Európskej únie, (xi) odňatie zákonnému sudcovi. Na odôvodnenie sťažnosti sťažovateľka parciálne poukazuje na relevantnú judikatúru ústavného súdu, Súdneho dvora Európskej únie, Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) a Najvyššieho

správneho súdu Českej republiky. K jednotlivým okruhom námietok sťažovateľka bližšie uviedla:

«... najvyšší súd je orgánom, ktorý má zabezpečovať zjednocovanie rozhodnutí všetkých typov všeobecných súdov... a takýmto rozhodnutím sa preto dopúšťa porušenia princípu materiálneho právneho štátu a... princípu predvídateľnosti súdneho rozhodnutia...

Na rozdiel od označených orgánov nižšieho stupňa, sa Najvyšší súd SR odklonil od ich záverov vo vzťahu k úplnosti dokladov predložených nami podľa zákona o DPH. Prišiel s novou myšlienkou... že sme mali predložiť ďalšie doklady, ktorými sme mali preukázať vykonanie deklarovanych obchodov. Uvedený záver je v zjavnom rozpore s úvahou najvyššieho súdu, že sa „stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu...“

Názor najvyššieho súdu v otázke, aké ďalšie doklady by sme ešte mali predložiť (ktoré by sa mali nachádzať v § 43 ods. 5 zákona o DPH), je nepreskúmateľný a neurčitý... Uvedené ustanovenie... je... nejasným ustanovením, ktorého jediným účelom je... umožnenie širokého rozsahu úvahy daňového orgánu, či prizná oslobodenie alebo bude požadovať ďalšie a ďalšie doklady na splnenie podmienok pre oslobodenie od dane... Takéto požiadavky podľa aktuálnej európskej judikatúry od nás súd požadovať nemôže. Ak 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“, ale musí oslobodenie priznať...

Z hľadiska námietok bolo pre obidva stupne súdov... zhodné, že popierali skutočné dodanie tovaru konkrétnym, vo faktúrach označeným maďarským odberateľom... V písomných kúpnych zmluvách uzavretých medzi našou spoločnosťou a spoločnosťami odberateľov je ako miesto plnenia uvedené sídlo spoločnosti predávajúceho...

Podľa kúpnych zmlúv sme tovar dodávali v mieste sídla predávajúceho... na Slovensku. Rovnako o tom svedčí doložka EX WORKS na faktúrach. Tovar je preto potrebné mať z tohto titulu za dodaný jeho naložením na auto prepravcu. V tomto smere je preto absolútne bez významu, kto a ako tovar v Maďarsku prevzal...

Pre účely oslobodenia od DPH je nevyhnutne potrebné, aby tovar prekročil štátnu hranicu členského štátu... Táto skutočnosť aj nastala, čo potvrdili samotné daňové orgány a nepopreli ani súdy oboch stupňov. Sporným sa pre daňové úrady javí, kto konkrétne v Maďarsku tovar prevzal. Išlo však... o skutočnosť, ktorá bola na prepravcovi

a na zodpovednosti kupujúceho, keďže my sme tovar naložením už dodali... Opätovne zdôrazňujeme, že povinnosť preukázať, že sa uskutočnil obchod, má dodávateľ len v takej miere, ako to možno od neho spravodlivo požadovať...

Správca dane a napokon aj krajský súd k spoločnosti [REDAKOVANÉ] uviedol, že... je v likvidácii (od 11.5.2012), čo zistil správca dane cestou dožiadaní. Doklady spoločnosť nepredložila, preto nebola vykonaná daňová kontrola a daňové priznanie podal len za I. štvrťrok 2010, v ktorom síce priznal intrakomunitárne dodanie, ale nepodal súhrnný výkaz...

K spoločnosti [REDAKOVANÉ] bolo zistené, že je od 21.11.2011 v likvidácii. Táto spoločnosť potvrdila nadobudnutie tovaru od našej spoločnosti, ale táto spoločnosť nepredložila nákupné faktúry... nevedla účtovníctvo... nedeklarovala uskutočnené obchody...

Z vyššie uvedených dožiadaní vykonaných ohľadom odberateľov nie je možné dospieť k záveru, že nimi došlo k vyvráteniu nami deklarovanych obchodov. Z uvedeného možno skonštatovať len to, že sa správcovi dane nepodarilo zadovážiť ani dôkazy na potvrdenie nami deklarovanych obchodov, ani na ich relevantné spochybnenie. Za týchto okolností musí byť... oslobodenie od dane uznané, nie zamietnuté...

Plnenia zásady poctivého obchodného styku sa nemôže domáhať orgán verejnej správy v oblasti správy daní... Vo väčších obchodných spoločnostiach neprichádza ani do úvahy, aby konateľ poznal všetkých odberateľov, prípadne sa s nimi osobne stretol...

V podanej žalobe sme uviedli, že naša spoločnosť konala dobromyseľne a s odbornou starostlivosťou. Prepravca sa preukázal potrebným plnomocenstvom, z výsluchov svedkov vyplýva, že sme jednali aj so zástupcami odberateľov, preverili sme si tieto spoločnosti v príslušnom registri v Maďarsku... Práve tieto okolnosti svedčia o dobromyseľnosti našej spoločnosti pri uzatváraní predmetných obchodov s maďarskými odberateľmi...

Správca dane nesmie vykonať výsluch svedkov bez oznámenia úkonu daňovému subjektu. Je absolútne nelogické... ak... pri dokazovaní vykonávanom na území SR, nás o dokazovaní vopred upovedomí a naopak, pri dokazovaní vykonávanom na území Maďarska nás o výsluchu a inom dokazovaní vopred neupovedomí a pritom práve otázka dodania tovaru na území Maďarska je podľa správcu dane najvýznamnejšou...

Najvyšší súd uviedol, že je sporné, ako sme realizovali objednávky, t. j. že sme nepreukázali spracovanie dreva na výslednú podobu dodávanú odberateľom. Ide o úplne novú skutočnosť, ktorú nenamietal žiaden z orgánov, ktorý rozhodoval v konaniach predchádzajúcich konaniu na najvyššom súde... V rovnakom rozsahu namietame aj úvahy najvyššieho súdu o tom, že sme nemali obchody vykonávať obchody platbami v hotovosti, čo pritom žiaden zákon nezakazuje a zákon o obmedzení platieb v hotovosti v roku 2010 nebol účinný... Tvrdíme, že uvádzanie nových skutočností (novôt), ako skutkových, tak aj právnych v tomto štádiu konania najvyššiemu súdu neprináleží, ide o skutočnosti prekvapivé, na ktoré sme nemali možnosť adekvátne reagovať...

Je zrejmé, že správca dane pri začatí daňovej kontroly nerešpektoval zásadu proporcionality a bezbreho začal daňovú kontrolu bez toho, aby bližšie skúmal, či boli dané materiálne podmienky pre začatie daňovej kontroly... Z... uvedeného vyplýva, že správca dane začal daňovú kontrolu bez toho, aby mal dôvodné pochybnosti o nároku našej spoločnosti ... Uvedené konanie bolo... šikanózne a prísne formálne, čo je... v prísnom rozpore s princípom materiálneho právneho štátu... Nezákonne získané dôkazy robia nezákonnými aj neskoršie rozhodnutia vydané daňovými orgánmi...

Daňové orgány nepriznaním nároku na nadmerný odpočet DPH neprimerane zasiahli do nášho práva na pokojné užívanie majetku..., ktorého obsahom je aj právo na legitímne očakávanie našej spoločnosti, že sme splnili podmienky pre nadmerný odpočet podľa podmienok hmotného práva... To v danej veci znamená, že ak naša spoločnosť splnila podmienky oslobodenia od dane, uplatnila si nárok na nadmerný odpočet na DPH, vznikla jej voči štátu pohľadávka na odpočet DPH, ktorá je... chránená Dohovorom, pretože sa považuje za majetok...

Súdy dostatočne a náležite neuviedli, ktoré skutočnosti mali... za preukázané, o ktoré konkrétne dôkazy opreli svoje skutkové tvrdenia, aké úvahy ich viedli pri rozhodovaní vo veci... z akých dôvodov na naše námietky a tvrdenia neprihliadali, resp. v čom ich považujú za nesprávne... Možno uzavrieť, že súdy oboch stupňov... porušili ust. § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, čo malo za následok porušenie práva našej spoločnosti na súdnu ochranu a spravodlivé súdne konanie...

Tým, že súd neaplikoval priamy účinok ust. 138 ods. 1 smernice, poprel prednosť práva Únie, čím porušil zásadu úniovej lojality a porušil povinnosť Slovenskej republiky

zabezpečiť plnú účinnosť úniových noriem. To malo za následok odopretie možnosti našej spoločnosti domáhať sa práv vyplývajúcich z práva Únie...

Okrem toho, je potrebné poukázať na tú skutočnosť, že v praxi by malo fungovať náhodné pridelenie spisov príslušným zákonným sudcom... Máme vedomosť, že na Krajskom súde Banská Bystrica sú vytvorené dva senáty prejednávajúce aj žaloby v daňových veciach. 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 správcu dane podali... Napr. len v prípade tejto našej veci rozhodol jedným rozhodnutím ten istý senát krajského súdu o ôsmych našich žalobách, ktoré všetky boli pridelené len jeho senátu... aj v ostatných konaniach, kde sme k tejto sťažnosti pripojili rozsudky Najvyššieho súdu SR, rozhodoval v prvom stupni stále ten istý senát Krajského súdu Banská Bystrica o všetkých našich žalobách... Vzhľadom k tomu namietame, že napadnutý rozsudok z hľadiska procesných garancií podľa článku 48 ods. 1 Ústavy neobstoí.»

6. V petite sťažnosti sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd o jej sťažnosti nálezom takto rozhodol:

„Základné práva sťažovateľa... 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 vlastníť 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 SR č. k. 3 Sžf/122/2015 zo dňa 24.5.2017 a jeho postupom porušené boli.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 3Sžf/122/2015 zo dňa 24.5.2017 sa zrušuje a vec sa Najvyššiemu súdu SR 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.“

II.

7. 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.

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

9. 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. Obdobné právo zaručuje aj čl. 38 ods. 1 listiny.

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. Obdobné právo zaručuje aj čl. 38 ods. 2 listiny.

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, musí mať účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom, aj keď sa porušenia dopustili osoby pri plnení úradných povinností.

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

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

10. Posudzujúc sťažnosť sťažovateľky sa ústavný súd oboznámil s napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu. Po rekapitulácii dôvodov rozhodnutí správcu dane a žalovaného najvyšší súd poukázal na dôvody rozsudku krajského súdu:

„V odôvodnení rozsudku sa krajský súd plne stotožnil so závermi dokazovania vykonaného na základe tuzemského i medzinárodného šetrenia správcu dane, z ktorého vyplynulo, že k zdaniteľnému plneniu (dodaniu tovaru) tak, ako predpokladá ustanovenie § 43 ods. 1 zákona o DPH nedošlo, a z toho dôvodu sa súd stotožnil aj s právnym posúdením veci. Je na dodávateľovi (v danom prípade na žalobcovi), aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená (inak by došlo 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.

Krajskému súdu bolo z obsahu administratívneho spisu taktiež zrejmé, že žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Súd sa plne stotožnil so stanoviskom žalovaného, že ak vzniknú pochybnosti (ktoré v tomto prípade vznikli), že transakcie prebehli tak, ako sú deklarované, teda medzi osobami uvedenými na faktúrach, dôkazná povinnosť je na strane daňového subjektu, aby tieto pochybnosti vyvrátil, t. j. musí predložiť také dôkazy, z ktorých bude zrejmé, že obchod sa reálne uskutočnil. K namietanému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu súd posudzoval prípustnú mieru zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. To, že doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené

na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorého vyplýva záver, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za splnenia zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet DPH. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Z administratívnych spisov je tiež zrejmé, že v priebehu daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní, bol daňový subjekt vyzývaný predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Rovnako bol upozorňovaný na povinnosť preukazovať relevantné skutočnosti, majúce vplyv na správne určenie dane. Žalobca však podľa súdu neprodukoval také dôkazy, ktorými by preukázal formálne deklarované obchodné transakcie. Ďalej súd poukazuje na to, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na jeho vrátenie právny nárok. Takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-273/11, v zmysle ktorého čl. 138 ods. 1 Smernice 206/112 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 nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania. V súvislosti s dôkaznými prostriedkami, ktoré možno vyžadovať od dodávateľa na preukázanie splnenia podmienok na oslobodenie od intrakomunitárneho dodania tovaru od DPH, Súdny dvor EÚ v rozsudku C-492/13 uviedol, že prináleží členským štátom stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH intrakomunitárne dodania s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení zabrániť podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

K žalobcovmu dovolávaniu sa aplikácie priameho účinku Smernice a subsumovania veci pod rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Traum EOOD proti Direktor na Direkcija č. C-492/13 zo dňa 09.10.2013 má súd za to, že uvedené rozhodnutie nie je použiteľné na predmetné prípady, pretože predmetom sporu na Súdnom dvore boli otázky, či daňový orgán členského štátu môže zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od DPH v prípade uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru z dôvodu, že nadobúdateľ nebol identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte a dodávateľ nepreukázal pravosť podpisu

na dokumentoch, avšak predmetom tohto súdneho konania bolo posúdiť otázku, či došlo k dodaniu tovaru z tuzemska do iného členského štátu tým daňovým subjektom, ktoré sú uvedené vo faktúrach. S ďalšími rozhodnutiami na ktoré žalobca poukazoval v žalobách sa krajský súd nezaoberal ani v dôvodoch rozhodnutia nakoľko neboli použiteľné na daný prípad.

Súd sa plne stotožnil so záverom daňových orgánov o tom, že predmetné dodanie tovaru klasifikovali podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, pri ktorom vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 citovaného zákona, keďže neboli preukázané podmienky pre splnenie oslobodenia od dane v dôsledku skutočnosti, že nebolo preukázané nadobudnutie tovaru maďarskými daňovými subjektmi.“

Ďalej poukázal najvyšší súd na odvolacie dôvody sťažovateľky, ktoré sa v zásade prekrývali s neskoršími dôvodmi uplatnenými ako súčasť sťažnostnej argumentácie sťažovateľky v konaní pred ústavným súdom. Na vlastné odôvodnenie potvrdzujúceho rozsudku najvyšší súd uviedol:

„Z dikcie ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu je povinnosťou platiteľa DPH registrovaného na DPH v Slovenskej republike, pričom na toto preukázanie nepostačuje len predloženie kópie faktúry, ale kumulatívne, v závislosti od osoby zabezpečujúcej prepravu tovaru (skutkové podstaty predpokladané ust. § 43 ods. 5 písm. a/ až c/ zákona o DPH), predloženie dokladu osvedčujúceho realizovanie prepravy tovaru na územie členského štátu a (§ 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH) predložením iných dokladov, ktoré preukážu reálne dodanie tovaru odberateľovi. Takýto doklad však žalobca v priebehu konania nepredložil a ani správcovi dane sa v rámci šetrenia nepodarilo dodanie tovaru maďarským odberateľom [REDACTED] a [REDACTED] zistiť.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Žalobca v odvolaní ďalej označuje odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu za nedostatočné a nepreskúmateľné, čím malo byť porušené jeho právo na súdnu ochranu... Po oboznámení sa s vo veci vydanými rozhodnutiami, ako aj konaním, ktoré ich vydaniu predchádzalo, dovolací súd dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu vyššie uvedené kritériá pre odôvodňovanie rozhodnutí v zmysle § 157 ods. 2 O. s. p. splňa, a preto ho možno považovať za preskúmateľný a ústavne akceptovateľný.

Odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa predovšetkým zodpovedá základnej (formálnej) štruktúre odôvodnenia rozhodnutia, keď z neho vyplýva, čoho sa žalobca svojou žalobou domáha a z akých dôvodov, aké je stanovisko (vyjadrenie) žalovanej k žalobe, aké relevantné dôkazy boli súdom vykonané a aké skutočnosti z nich súd zistil, aký skutkový stav bol súdom ustálený (zistený), aké právne normy na vec aplikoval, ako tieto normy vyložil, ako subsumoval zistený skutkový stav pod aplikovanú právnu normu, t. j., aké konkrétne subjektívne práva a povinnosti vyvodil pre účastníkov konania a aké právne závery vyplývajú zo zistených subjektívnych práv a povinností účastníkov konania vo vzťahu k žalobou uplatnenému návrhu, čím sa naplňajú najmä kritériá určitosti (prehľadnosti), zrozumiteľnosti i presvedčivosti rozhodnutia. Súd prvého stupňa sa v odôvodnení svojho rozsudku dostatočne vysporiadal s dôvodmi, ktoré viedli k zamietnutiu žaloby, zamerajúc sa na skutočnosť, že žalobcov nárok na oslobodenie od dane v zmysle ust. § 43 zákona o DPH nebol preukázaný, a to s poukazom na ustanovenia príslušných právnych predpisov a ustálenú judikatúru.

Žalobca sa vo svojich podaniach domáhal priameho účinku čl. 138 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES a uviedol, že súd prvého stupňa vychádzal z nesprávneho záveru, že žalobca sa tohto účinku domáha z toho dôvodu, že znaky rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-492/13 zo dňa 09.10.2014 sú aplikovateľné na danú vec. Odvolací súd je však toho názoru, že ani daňové orgány ani súd prvého stupňa sa nedopustili nesprávnych záverov a ani neporušili právo Únie ak žalobcu neoslobodili od dane, nakoľko samotné ustanovenie čl. 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES stanovuje ako podmienku oslobodenia od dane dodanie tovaru, ktoré je v tomto prípade sporným. Krajský súd správne poukázal na ďalšiu časť rozsudku Súdneho dvora EÚ C-492/13, ktorý okrem iného uvádza, že prináleží

členským štátom stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH intrakomunitárne dodania s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

Súd prvého stupňa, ako aj daňové orgány, podľa názoru žalobcu, vec nesprávne právne posúdili, keď opomenuli aplikovať ust. § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH podľa ktorého miestom dodania tovaru ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. V predmetnej veci však spornou bola otázka samotného dodania tovaru maďarským odberateľom, ktoré správne orgány, ako aj súd prvého stupňa správne vyhodnotili podľa ust. § 8 ods. 1 zákona o DPH, a teda vznik daňovej povinnosti podľa ust. § 19 zákona o DPH, nakoľko neboli preukázané podmienky pre splnenie oslobodenia od dane...

Z administratívneho spisu vyplýva, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporných dodávok tovaru, nespĺňajú zákonné kritérium pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Predmetom dokazovania správcu dane bola aj preprava tovaru, ktorá mala byť reálne vykonávaná spoločnosťou [REDACTED]. Prepravca okrem formálnych dokladov (Medzinárodné nákladné listy) na žiadosť správcu dane nepredložil žiadne ďalšie doklady, ako napr. knihy jász, tachografy, poplatky za prepravu v Maďarsku, špecifikáciu objednávok od odberateľov, ktorých zastupoval a pod.

Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení

na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zafixované jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03).

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia a požadovať ich od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s odberateľmi sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob realizácie množstva a kvality tovaru.

V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne na jeho strane došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že odberatelia popreli komunikáciu

so žalobcom, prípadne nie sú ekonomicky činní, nevedia preukázať prevzatie tovaru a úhrady dodávateľovi, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok zahraničným odberateľom, deklarovanych v jeho daňovom priznaní. Spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní...

Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010).

Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarovanych zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nie je neobvyklé, aby pri tovare so špecifickými vlastnosťami ako je v tomto prípade kvalita, druh, typ spracovania materiálu, bol riadne preverovaný tento tovar v každej etape, stupni obchodovania. Obvyklým postupom zodpovedného podnikateľa je, keď jeho plnenie zodpovedá požiadavkám odberateľa. V danom prípade bolo z účtovných dokladov a zo zistení správcu dane preukázané, že žalobca od svojich dodávateľov nakupoval tovar - drevo vo forme guľatiny, resp. ihličnaté výrezy. V konaní pred daňovými orgánmi

vierohodne nepreukázal, ako došlo k realizácii objednávky, čo sa týka množstva, druhu a typu požadovaného materiálu odberateľmi. V konaní predložil doklady - faktúry a CMR listy, preukazujúce dodávku stavebného reziva (hranoly, fošne, dosky, laty), bez preukázania spracovania dreva podľa potrieb a predchádzajúcich individuálnych požiadaviek odberateľa. Za účelom odstránenia pochybností o reálnosti deklarovaných transakcií, mal žalobca možnosť preukázať svoje plnenie dokladmi o vykonávaní objednávok na požadované množstvo a druh tovaru (čo vyplýva aj z čl. 2. Kúpnej zmluvy zo dňa 8.1.2010 so spoločnosťou [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]) odberateľmi, vzájomnou korešpondenciou, ktorá sa v zmysle zmlúv mala uskutočňovať výhradne písomnou formou. Sám žalobca neprispel svojim konaním k odstráneniu pochybností o realizácii dodávok pre odberateľov, keď správcovi dane nevedel objasniť vedenie skladovej evidencie ohľadom termínu, množstva a druhu vyskladneného tovaru, spracovanie dreva podľa požiadavky svojho obchodného partnera, t. j. nebolo preukázané, že sa spracovaný materiál odoslal z prevádzky žalobcu. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že bude spochybnená reálnosť dokladmi deklarovanej transakcie. Pochybnosť o skutočnom dodaní tovaru bola podporená aj deklarovanými hotovosťnými platbami od odberateľov žalobcu prostredníctvom prepravcu, čo znemožnilo kontrolu pohybu finančných prostriedkov, t.j. účel platieb, osobu plátcu, termín, výšku, účel úhrady a pod. Súd v tejto súvislosti poukazuje na čl. 2.1 uzavretej kúpnej zmluvy medzi žalobcom a jeho odberateľom, podľa ktorého: „Podrobnú špecifikáciu jednotlivých dodávok sú povinní si medzi sebou vzájomne dohodnúť konatelia obidvoch zmluvných strán“. Žalobca v konaní nepredložil žiaden dodatok k uzatvorenej zmluve, v zmysle ktorého by uvedená povinnosť prešla na prepravcu. Prepravca v konaní nepredložil žiaden dôkaz, z ktorého by vyplývalo, o aký druh stavebného reziva a o aké množstvo má konkrétny odberateľ záujem, teda poverenie na vykonanie podrobne špecifikovanej objednávky v mene odberateľa. Žalobca teda nepreukázal, na základe akého titulu, akej požiadavky odberateľov, dochádzalo k realizácii konkrétnych dodávok.

Zmluva, na základe ktorých žalobca dodával, nie jasná a určitá ani v časti dohody kúpnej ceny podľa čl. 5. Obsahom žalobcom predloženej dohody o kúpnej cene, je záväzok kupujúceho, zaplatiť predávajúcemu kúpnu cenu na základe faktúry vystavenej predávajúcim, a to bez ohľadu na množstvo, druh a kvalitu dodávaného tovaru. Je zrejmé,

že takto vymedzená kúpna cena dodávky, neobsahuje spôsob určenia ceny podľa § 409 Obchodného zákonníka...

V prípade žalobcu sa v rámci kontrolovaného obdobia nejednalo o takéto dodanie tovaru pochybnému odberateľovi v ojedinelom prípade, netransparentné transakcie s viacerými pochybnými zahraničnými subjektami prebiehali opakovane, po dlhšie časové obdobie bez toho, aby si akýmkoľvek spôsobom overil existenciu a spoľahlivosť odberateľa.

Podľa nálezu Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe, ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade vzhľadom na rozdielnu kvalitu a druh tovaru obdržaného od dodávateľov žalobcu (gulatina, smrekový výrez), nepreukázanie jeho spracovania pre potreby odberateľov, ktorým bol dodávaný iný druh tovaru - stavebné rezivo, nie je zároveň preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru, ktorý bol následne dodaný jeho odberateľom, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

S prihliadnutím na okolnosti tohto prípadu, neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany

daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode. Žalobca napokon namietal, že postupom a rozhodnutiami správnych orgánov a teda aj rozhodnutím súdu prvého stupňa došlo k porušeniu princípu právneho štátu podľa čl. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ktorému zodpovedá aj § 3 ods. 1 daňového poriadku, v ktorom je zakotvená aj zásada legality a jej zodpovedajúca zásada proporcionality...

Základnou premisou materiálneho právneho štátu prezentuje všeobecná záväznosť práva pre všetkých. To znamená, že štátne orgány, orgány územnej samosprávy, ako aj každý jednotlivец musí konať tak, ako určuje právny poriadok.

Súd prvého stupňa, ako aj správne orgány postupovali pri rozhodovaní v predmetnej veci v súlade s platnou legislatívou, a teda neporušili princíp právnej istoty. K zásade proporcionality, ako aj porušeniu zásady legitímneho očakávania sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vyjadril krajský súd, s ktorého názorom sa odvolací súd plne stotožňuje, preto už ďalšie argumenty k námietkam žalovaného týkajúcich sa týchto zásad neuvádza.

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutých odvolacích konaní riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne ustanovenia svoje rozhodnutie odôvodnil vyhodnotením dokazovania vykonaného správcom dane v spojení s novo predloženými dôkazmi.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov, Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní neprinášajú žiadne nové skutočnosti, sú totožné so žalobnými námietkami, ktoré zodpovedal súd prvého stupňa a nie sú dôvodné. Uvedený právny názor sa stotožňuje s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prezentovanom v rozhodnutí sp. zn. 3Sžo/115/2015 v obdobnej veci.“

III.

11. Ústavný súd zdôrazňuje, že zmyslom a účelom jeho právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je poskytovanie účinnej ochrany tam uvedeným základným právam a slobodám fyzických osôb a právnických osôb. Primárne teda v konaní o tzv. individuálnych ústavných sťažnostiach nejde o konštatovanie ústavne relevantných pochybení orgánov verejnej moci spätých s porušením konkrétneho článku ústavy. Prirodzene, ak ústavný súd má poskytovať ochranu základným právam a slobodám sťažovateľky, nevyhnutne musí autoritatívne výrokom svojho rozhodnutia označiť ústavný článok garantujúci konkrétne základné právo alebo slobodu, ktoré bolo porušené, a tým rozhodnúť o rozpore konania orgánu verejnej moci s predmetným ústavným článkom. Nemožno však o každom článku ústavy povedať, že by priamo priznával určité základné právo alebo slobodu adresátovi výkonu verejnej moci (III. ÚS 483/2012, III. ÚS 588/2016).

12. Článok 1 ods. 1 ústavy má charakter všeobecného ústavného princípu, ktorý sú povinné rešpektovať všetky orgány verejnej moci pri výklade a uplatňovaní ústavy (napr. IV. ÚS 70/2011), a neformuluje tak žiadne základné právo ani slobodu účastníka konania, preto ústavný súd nemôže v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy vysloviť porušenie tohto ustanovenia ústavy (napr. III. ÚS 119/2011). Aj pokiaľ ide o čl. 1 ods. 2 ústavy, ústavný súd už konštatoval, že tento článok ústavy neformuluje žiadne základné právo ani slobodu účastníka konania a nemožno ho samostatne aplikovať (a teda ani namietat' ich porušenie) v konaní o porušení individuálnych základných práv a slobôd fyzických osôb alebo právnických osôb podľa čl. 127 ods. 1 ústavy prostredníctvom sťažnosti pred ústavným súdom (m. m. II. ÚS 81/02, III. ÚS 116/2011, IV. ÚS 11/2014). Ustanovenie čl. 2 ods. 2 ústavy, ktorých porušenie navrhla sťažovateľka rovnako vysloviť, má charakter všeobecného ústavného princípu, ktorý sú povinné rešpektovať všetky orgány verejnej moci pri výklade a uplatňovaní ústavy (napr. IV. ÚS 70/2011), a neformuluje žiadne základné právo ani slobodu účastníka konania, preto ústavný súd nemôže v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy vysloviť jeho porušenie (napr. III. ÚS 119/2011). Napokon aj čl. 13 ods. 1 ústavy formuluje všeobecný ústavný princíp, ktorý je povinný rešpektovať každý orgán verejnej moci pri výkone svojich právomocí, ktorý zároveň slúži na ochranu jednotlivca

pred verejnou mocou. Nezakotvuje však žiadne základné právo ani slobodu účastníka konania (III. ÚS 99/2012, III. ÚS 483/2012).

13. Ustanovenie čl. 4 ods. 3 zmluvy už samotnou dikciou naznačuje, že nie je primárne adresované fyzickým osobám a právnickým osobám, voči ktorým je verejná moc vykonávaná. Zakotvuje povinnosť spolupráce a zároveň vzájomného rešpektu Európskej únie a jej členských štátov. Aj tu platí, že nedovolený zásah do základného práva alebo slobody, ktoré má na mysli čl. 127 ods. 1 ústavy, sa v individuálnom prípade bezpochyby môže spájať aj s porušením záväzku plynúceho z čl. 4 ods. 3 zmluvy. V takom prípade je však potrebné, aby sťažovateľka obracajúca sa na ústavný súd neoznačila za referenčné kritérium čl. 4 ods. 3 zmluvy, ale práve to ustanovenie primárneho práva alebo vnútroštátneho právneho poriadku, ktoré mu dotknuté základné právo alebo slobodu explicitne priznáva. Preto podľa názoru ústavného súdu nie je možné v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy úspešne namietat' porušenie čl. 4 ods. 3 zmluvy nezakotvujúceho typizované základné právo alebo slobodu sťažovateľky ako adresáta výkonu verejnej moci.

14. Pokiaľ za týchto okolností sťažovateľka namietala porušenie týchto článkov ústavy a zmluvy, ústavnému súdu neostalo iné, ako sťažnosť odmietnuť pre zjavnú neopodstatnenosť.

15. K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy) a práva na spravodlivé súdne konanie (čl. 6 ods. 1 dohovoru). Ústavný súd vo vzťahu k čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru už judikoval, že formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru (II. ÚS 71/97). Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť (IV. ÚS 195/07).

16. Právomoc ústavného súdu v konaní o ústavnej sťažnosti právnickej osoby podľa čl. 127 ústavy voči rozhodnutiu či zásahom všeobecných súdov vrátane najvyššieho súdu je výlučne založená na jeho prieskume z hľadiska dodržania ústavnoprávnych princípov,

t. j. či v konaní a rozhodnutí v ňom vydanom boli alebo neboli dotknuté chránené práva alebo slobody právnickej osoby. To v danom kontexte znamená, že ani prípadná vecná nesprávnosť rozhodnutia všeobecného súdu nie je sama osebe významná, lebo konanie o sťažnosti nie je pokračovaním konania v ďalšej inštancii mimo rámca všeobecného súdu a ústavnému súdu v ňom zásadne neprislúcha, aby v jeho rámci prehodnocoval skutkové a právne závery všeobecného súdu alebo zjednocoval ich judikatúru. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyodené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (mutatis mutandis I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, III. ÚS 271/05, I. ÚS 129/2015).

17. Argumentujúc proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu predniesla sťažovateľka sériu námietok. Ústavný súd sa s nimi oboznámil a po ich vyhodnotení v konfrontácii so závermi rozsudku najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu konštatuje, že neboli spôsobilé viesť k prijatiu sťažnosti na ďalšie konanie. Ústavný súd pritom odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu posudzoval v spojení s rozsudkom krajského súdu, lebo prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok (II. ÚS 78/05). Najvyšší súd zrozumiteľne zodpovedal všetky podstatné otázky týkajúce sa súdnej ochrany poskytovanej sťažovateľke v konaní o jej žalobách, a jeho odôvodnenie tak splňa požiadavky plynúce naň z čl. 46 ods. 1 ústavy a z čl. 6 ods. 1 dohovoru.

18. Námietku sťažovateľky založenú na tvrdení, podľa ktorého najvyšší súd sa na jednej strane stotožnil so skutkovými a právnymi závermi žalovaného i krajského súdu, no zároveň podľa sťažovateľky prišiel s novou myšlienkou spočívajúcou v tom, že mala predložiť ďalšie doklady, ktorými mala preukázať vykonanie v daňovom priznaní deklarovanych obchodov, ústavný súd nevyhodnotil ako dôvodnú. Krajský súd v prvostupňovom rozsudku zrozumiteľne uviedol, že sťažovateľka v daňovom konaní „... nepredložila také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch...“

Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá overiť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, dodacie listy, doklady o preprave a podobne,“, a že *„šetrením správcu dane sa tvrdenie žalobcu deklarované v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarským odberateľom ako kupujúcim uvedeným na faktúrach a CMR.“*

Tvrdenie sťažovateľky v sťažnosti, podľa ktorého krajský súd nekonštatoval, že by mala okrem už uvedených dokladov predložiť ďalšie doklady, preto nezodpovedá skutočnému právnemu hodnoteniu krajského súdu. V nadväznosti na to potom odpadá aj ďalšia kritika, podľa ktorej najvyšší súd *„dospel k inému záveru ako všetky pred ním rozhodujúce orgány“*, pričom *„na tento nám malo byť umožnené reagovať...“*.

Sťažovateľka sa zjavne pokúša dostať právne hodnotenia najvyššieho súdu a krajského súdu do vnútorného rozporu, ktorý by následne mohla prepojiť na nerešpektovanie svojich procesných práv v postupe (a tým aj rozhodnutí) najvyššieho súdu. Po dôkladnom preskúmaní citovaných právnych názorov oboch súdov však ústavný súd môže konštatovať, že ich názor na (ne)unesenie dôkazného bremena sťažovateľkou v daňovom konaní a na jeho dôvody je plne konzistentný. Podstata ich hodnotení totiž spočíva v závere, podľa ktorého síce sťažovateľka explicitne v zákone o dani z pridanej hodnoty predpísanú dokumentáciu k uplatnenému nároku na oslobodenie od dane predložila, avšak správcovi dane sa podarilo dôkaznú silu tejto dokumentácie vyvrátiť, a preto bola sťažovateľka povinná navrhnúť alebo predložiť ďalšie dôkazy, ak chcela dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdeného hmotného práva uniesť.

19. Nedôvodná je aj argumentácia, podľa ktorej najvyšší súd síce uviedol, že bolo v daňovom konaní potrebné predložiť ďalšie dôkazy, nekonkretizoval ich však. Sťažovateľka si sama v istom zmysle odporuje, pretože v odôvodnení sťažnosti výslovne narába s demonštratívnym výpočtom najvyššieho súdu (knihy jász, tachografy, poplatky za prepravu do Maďarska, špecifické objednávky od odberateľov atď.), aby mohla predniesť novú kritiku spočívajúcu v tvrdení, že § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty žiadne takéto doklady k uplatnenému nároku na oslobodenie od dane neprikazuje predložiť. Týmto vlastným názorom sťažovateľka v prvom rade vyvracia vlastnú kritiku, podľa ktorej

najvyšší súd neuviedol, aké ďalšie doklady mala na účel preukázania uplatneného nároku na oslobodenie od dane správcovi dane predložiť.

20. Zároveň ústavný súd poukazuje na § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „daňový poriadok“), podľa ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Podstata argumentácie sťažovateľky sa zjavne zakladá na názore, že dôkazné bremeno týkajúce sa nároku na oslobodenie od dane je právne perfektným spôsobom unesené vtedy, ak oprávnená osoba predloží typizované daňové a účtovné doklady uvedené explicitne v § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty. Sťažovateľka ale opomenula práve citovaný § 24 ods. 4 daňového poriadku, ktorý ako *lex generalis* dopĺňa v procese dokazovania § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty [osobitne to platí vo vzťahu k sťažovateľkou kritizovanému § 43 ods. 5 písm. d) zákona o dani z pridanej hodnoty]. Prezentovaná vzájomná nadväznosť oboch ustanovení plne korešponduje s tzv. presúvaním dôkazného bremena v daňovom konaní.

21. Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím

ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

22. Sťažovateľka sa teda nemôže dovoľávať splnenia svojej dôkaznej povinnosti predložením dokladov druhovo pomenovaných v § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty, ak správca dane ich preverovaním účinne spochybnil materiálnu stránku realizácie predmetných zdaniteľných obchodov a sťažovateľka následne nepostupovala tak, aby predložila ďalšie dôkazy, ktoré má na mysli § 24 ods. 4 daňového poriadku šírkou svojej formulácie.

23. Uvedenú argumentáciu ústavný súd zvyrazňuje preto, aby sťažovateľke zdôvodnil záver o ústavnej akceptovateľnosti skutkových a právnych názorov a konečných záverov najvyššieho súdu, ktorý v súlade s daňovými orgánmi i krajským súdom zhodnotil, že ňou predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie sporných dodávok tovaru nespĺňajú zákonné kritérium pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty.

24. Sťažovateľka ďalej rozsiahlo argumentuje v prospech záveru o dodaní tovaru maďarským odberateľom na podklade ňou tvrdeného spôsobu realizácie dodávky. Tá sa mala uskutočniť odovzdaním tovaru prepravcovi splnomocnenému odberateľmi, a to v prevádzkarni sťažovateľky (dojednanie EX WORKS), pričom podľa sťažovateľky *„sporným sa pre daňové úrady javí, kto konkrétne v Maďarsku tovar prevzal. Išlo však v tomto prípade o skutočnosť, ktorá bola na prepravcovi a na zodpovednosti kupujúceho, keďže my sme tovar naložením už dodali.“*

25. Už krajský súd v odôvodnení rozsudku pri rekapitulácii vyjadrenia žalovaného k žalobám sťažovateľky pritom zdôraznil, že *„žalobca k preverovaným zdaniteľným obchodom predložil požadované doklady – faktúry, doklady CMR, dodacie listy, avšak zo žiadneho z týchto dokumentov nie je zrejmé, že tovar bol dodaný odberateľovi*

uvedenému na faktúre, keďže chýba dôkaz o tom, že osoba, ktorá podpísala na doklade CMR prevzatie tovaru, je skutočným odberateľom alebo ním poverenou osobou“.

Nadväzne krajský súd stotožniac sa so závermi daňových orgánov sám vyhodnotil, že „Z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že maďarský daňovník [REDACTED] je od 11.05.2012 v likvidácii z dôvodu insolventnosti. Je zastúpený likvidátorom, predchádzajúci zástupca daňovníka nekontaktoval likvidátora a nepredložil doklady spoločnosti, preto nebolo možné vykonať v spoločnosti kontrolu. Maďarský daňovník podal daňové priznanie len za I. štvrtrok 2010, v ktorom síce priznal intrakomunitárne nadobudnutie vo výške 34.411 HUF plus DPH 1.603 HUF, avšak nakoľko nepodal súhrnný výkaz týkajúci sa intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru, nebolo možné určiť identitu intrakomunitárneho partnera - dodávateľa. Teda, nebolo možné preveriť, o aké nadobudnutie tovaru sa jednalo a či sa práve dotknutá transakcia medzi žalobcom a maďarskou spoločnosťou uskutočnila. Dodanie tovaru tomuto maďarskému odberateľovi nebolo preukázané ani vypočutím svedka [REDACTED], konateľa spoločnosti [REDACTED], ktorý síce potvrdil vykonávanie prepravy tovaru zo spoločnosti [REDACTED], do Maďarska, konkrétne aj maďarskému odberateľovi [REDACTED], avšak vo výpovedi uvádzal, že miesta vykládok boli rôzne a ani on ako prepravca jednoznačne nevedel uviesť, kde bol dotknutý tovar presne vyložený. V druhom prípade, ohľadom maďarskej spoločnosti [REDACTED], z odpovede o medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil, že maďarský daňovník je od 21.11.2011 v likvidácii. Konateľ spoločnosti [REDACTED] síce uvádzal, že nakúpil tovar od spoločnosti KAMWOOD, ale túto skutočnosť nevedel inak preukázať, keďže nevedel poskytnúť nákupné faktúry. Spoločnosť [REDACTED] nevedela účtovníctvo a ani nepriznala intrakomunitárne transakcie. Podľa výpisu z bankového účtu maďarského odberateľa nebola realizovaná žiadna platba v prospech spoločnosti KAMWOOD, s.r.o.. Tento maďarský odberateľ podal ročné daňové priznanie DPH, v ktorom nedeklaroval žiaden uskutočnený obchod v roku 2010. Z vypočutia [REDACTED] nevyplývalo, že by fakturovaný tovar bol dodaný práve tomuto maďarskému subjektu. Na základe uvedeného daňové orgány konštatovali, že nebolo možné preveriť, o aké nadobudnutie tovaru maďarským subjektom sa jednalo, a či predmetná transakcia medzi žalobcom a maďarskou spoločnosťou sa reálne uskutočnila.“.

26. Aj najvyšší súd vyhodnotil dodanie tovaru v predmetnom prípade ako „*sporné, keďže v predmetnej veci však spornou bola otázka samotného dodania tovaru maďarským odberateľom...*“.

V prostredí popísaných zistení a nadväzujúcich hodnotiacich názorov v sťažovateľkiných veciach konajúcich orgánov verejnej moci nevyvoláva právny záver najvyššieho súdu o nepreukázaní dodania tovaru sťažovateľkou maďarským odberateľom žiadne podozrenia o prípadnej arbitrárnosti či svojvôli, ktorá by si vyžadovala prijatie sťažnosti na ďalšie konanie. Ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nevzhladol pochybnosti o vnútornej logike v obsahovej nadväznosti jednotlivých skutkových zistení realizovaných na úrovni daňového konania. Individuálne posudzovanie každého z týchto zistení (ktorého dojem sa sťažovateľka v odôvodnení sťažnosti pokúša navodiť) by, pravdaže, mohlo viesť k pochybnostiam o náležitom rešpektovaní zásady materiálnej pravdy v predmetných daňových konaniach, avšak výslednica ich vzájomného pôsobenia a spoločného vyhodnotenia i posúdenia vedie ústavný súd k názoru o logike právnych a skutkových záverov najvyššieho súdu, a tým aj o ich ústavnej akceptovateľnosti. Ak teda daňové orgány úspešne spochybnili tvrdenie sťažovateľky o dodaní tovaru maďarským odberateľom, potom je výrazne oslabený význam podrobne sa zaoberať tým, či dodávaný tovar prekročil hranice Slovenskej republiky a Maďarska, aká bola ekonomická (ne)aktivita maďarských spoločností, či tieto boli identifikované pre daň z pridanej hodnoty v Maďarsku, či sťažovateľka bola vedome účastná podvodného konania alebo ako je potrebné uplatňovať judikatúru Súdneho dvora Európskej únie na tento prípad.

27. Sťažovateľke sa v daňovom konaní zjavne nepodarilo bez pochybností preukázať dodanie tovaru subjektom, ktoré boli uvedené ako odberatelia na faktúrach tvoriacich podklad pre tvrdenia obsiahnuté v daňových priznaniach sťažovateľky. Z hmotnoprávneho hľadiska pritom ide o *conditio sine qua non* pre uplatnenie nároku na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty podľa § 43 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, ktorá ak nie je spoľahlivo preukázaná, potom úvahy o ďalších podmienkach predmetného nároku strácajú na význame. Najvyšší súd zrozumiteľne zodpovedal všetky podstatné otázky týkajúce sa súdnej ochrany poskytovanej sťažovateľke v konaní o jej správnych žalobách, a jeho

odôvodnenie tak spĺňa požiadavky plynúce naň z čl. 46 ods. 1 ústavy a z čl. 6 ods. 1 dohovoru. Za určujúce považuje ústavný súd zásadné pochybnosti o reálnosti dodávok označeným odberateľom, ktoré boli vyvedené z viacerých komplementárnych súvislostí (nepredloženie požadovaných dokladov prepravcom, absencia preukázania prevzatia tovaru odberateľmi a neuvedenie týchto obchodov v ich daňových dokladoch, absencia vzájomnej komunikácie medzi sťažovateľkou a odberateľmi, hotovostné platby, neobjasnenie skladovej evidencie, absencia požiadaviek odberateľov týkajúca sa konkrétnych dodávok, a iné).

28. Napokon ako nedôvodnú vyhodnotil ústavný súd aj námietku nezákonne získaných dôkazov z vykonávaných daňových kontrol, keď ich nezákonnosť mal spôsobovať fakt, že správca dane sťažovateľke ako kontrolovanému daňovému subjektu nijako neobjasnil účel realizovaných daňových kontrol. K tomu ústavný súd primárne uvádza, že žaloba podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku nie je určená na súdnu ochranu proti daňovej kontrole, ktorú adresát výkonu daňovej správy vníma ako nezákonnú. Sťažovateľka v takom prípade mala k dispozícii návrh na začatie konania podľa piatej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy), ktorý v rovine prezentovaných argumentov predstavoval účinný prostriedok nápravy. Z uvedeného dôvodu nemožno najvyššiemu súdu v zásade ani vytknúť, že sa touto námietkou formulovanou v odvolaní sťažovateľky bližšie nezaoberal, keďže z pohľadu typu konania, v ktorom bolo odvolanie podané (konanie o tzv. správnej žalobe proti právoplatnému rozhodnutiu orgánu verejnej správy), táto otázka netvorila z hľadiska poskytovanej súdnej ochrany podstatný argument, na ktorý je konajúci súd povinný dať v odôvodnení svojho rozhodnutia explicitnú odpoveď. Sekundárne však ústavný súd tiež uvádza, že obdobná právna argumentácia už bola vo veciach iných sťažovateľov vyhodnotená ako nedôvodná (I. ÚS 180/2015, III. ÚS 175/2015).

29. V časti namietajúcej porušenie základného práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy) a práva na spravodlivé súdne konanie (čl. 6 ods. 1 dohovoru) potvrdzujúcim rozsudkom najvyššieho súdu ako súdu odvolacieho a postupom predchádzajúcim

jeho vydaniu, preto ústavný súd považuje sťažnosť sťažovateľky za zjavne neopodstatnenú. Napadnutý rozsudok nemožno považovať za svojvoľný či arbitrárny, naopak, v okolnostiach súdnej veci bol vyhodnotený ako ústavne akceptovateľný. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahraďiť tento právny názor svojím vlastným (m. m. II. ÚS 134/09, I. ÚS 417/08). V rozsudku najvyššieho súdu teda ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil nič, čo by ho robilo ústavne neakceptovateľným, a teda vyžadujúcim korekciu zo strany ústavného súdu. S prihliadnutím na odôvodnenosť napadnutého rozhodnutia, ako aj s poukazom na to, že obsahom základného práva na súdnu ochranu (ako aj práva na spravodlivé súdne konanie) nie je právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka súdneho konania, resp. právo na úspech v konaní (obdobne napr. II. ÚS 218/02, III. ÚS 198/07, II. ÚS 229/07, I. ÚS 265/07, III. ÚS 139/08), ústavný súd sťažnosť odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

30. K namietanému porušeniu základného práva na rovnosť účastníkov súdneho konania (čl. 47 ods. 3 ústavy). Porušenie uvedeného základného práva je v sťažnosti argumentované predovšetkým v časti, v ktorej sťažovateľka kritizuje, že „... *uvádzanie nových skutočností (novôt), ako skutkových, tak aj právnych, v tomto štádiu konania najvyššiemu súdu neprináleží, ide o skutočnosti prekvapivé, na ktoré sme nemali možnosť adekvátne reagovať*“.

31. Z pohľadu zachovania práva na rovnosť účastníkov konania ústavný súd zvyrazňuje, že rozhodnutiu všeobecného súdu vo veci samej musí predchádzať jeho postup zodpovedajúci garanciam spravodlivého súdneho konania, najmä garanciam obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, v princípe rovností zbraní a v práve na kontradiktórne konanie (mutatis mutandis I. ÚS 230/03, II. ÚS 520/2010). Jedným z aspektov práva na spravodlivý proces je teda aj právo na určitú kvalitu súdneho konania, ktorá okrem iných procesných záruk kladie dôraz aj na zachovanie kontradiktórnosti konania a „rovnosti zbraní“ (podobne napr. III. ÚS 402/08). Podstatou kontradiktórnosti a s ňou súvisiacej

„rovnosti zbraní“ je, aby všetci účastníci konania mali reálnu možnosť využiť svoje procesné práva predložiť argumenty a reagovať na „protiargumenty“ protistrany. Osobitne to platí o sporových konaniach, v ktorých stoja proti sebe žalobca a žalovaný, a kde sa v celom rozsahu uplatňuje kontradiktórnosť konania (napr. IV. ÚS 42/09, IV. ÚS 147/04). Ústavný súd v prvom rade poznamenáva, že kritika, ktorú vzniesla sťažovateľka, sa vzťahuje na odvolacie štádium konania všeobecného súdu v správnom súdnictve. Aj keď ani v tomto type súdneho procesu nemožno úplne poprieť prvok sporovosti, svojím obsahom sa sústreďuje na prieskum zákonnosti už právoplatného rozhodnutia iného orgánu verejnej moci (v tomto prípade daňových orgánov). Nejde tu teda o typické rozsudzovanie skutkového sporu medzi proti sebe stojacimi stranami, ktorými sú súkromno-právne subjekty.

32. Okrem toho, a to považuje ústavný súd za rozhodujúce, podstata tejto námietky necieli na skutočnosť, že by žalovaný v súdnom konaní predložil argumentáciu, na ktorú jej najvyšší súd neumožnil zareagovať. Zo sťažnosti ani z jej príloh nevyplýva, že by najvyšší súd vykonával v odvolacom konaní dokazovanie. Najvyšší súd len v dôvodoch svojho rozsudku postavil do popredia dovtedy menej zdôrazňovaný prvok skutkového hodnotenia plynúceho z dokazovania realizovaného daňovými orgánmi a dokumentovaného v daňovom spise. Odkázal pritom na zistenia správcu dane, nepreukázanie realizácie objednávok, ich titulu a konkrétnych požiadaviek odberateľov (množstvo a druh reziva). Za žiadnych okolností teda postoj najvyššieho súdu nemožno kvalifikovať ako uvádzanie nových skutočností, ako to v sťažnosti prezentuje sťažovateľka.

33. Ústavný súd takto formulované dôvody napadnutého rozsudku chápe ako snahu najvyššieho súdu náležite vyvrátiť argumentáciu sťažovateľky v odvolaní proti rozsudku krajského súdu. Z tohto pohľadu sa javí logickým vysvetlenie najvyššieho súdu, že sťažovateľke by sa dôkazné bremeno podarilo uniesť, ak by predložila dôkazy dokumentujúce podrobnosti priebehu realizácie sporných obchodov. Nejde teda o produkovanie nových skutkových zistení zo strany najvyššieho súdu s cieľom vyvracať odvolacie dôvody sťažovateľky úplne novými, dovtedy neuplatnenými faktmi či úplne novou právnou argumentáciou. Sťažnosť v časti namietajúcej porušenie základného práva

na rovnosť účastníkov konania napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu i postupom, ktorý predchádzal jeho vydaniu, preto bolo potrebné odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú.

34. K namietanému porušeniu základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy a čl. 38 ods. 2 listiny)

V tejto súvislosti sťažovateľka kritizuje postup správcu dane pri dokazovaní vykonávanom na území Maďarska, keď tvrdí, že o výsluchoch svedkov nebola vopred upovedomená, a tak sa ich ani nemohla zúčastniť. Sťažovateľka k sťažnosti priložila kópiu odvolania proti prvostupňovému rozsudku krajského súdu. Z odôvodnenia odvolania vyplýva, že tvrdenie, podľa ktorého sa výsluchy svedkov v rámci medzinárodnej výmeny informácií realizovali bez toho, že by bola o nich sťažovateľka upovedomená, a bez toho, že by jej bola umožnená účasť na týchto výsluchoch, sťažovateľka nezahrnula do svojho odvolania.

35. Najvyšší súd pritom o odvolaní sťažovateľky rozhodoval ešte v režime Občianskeho súdneho poriadku, ktorý v § 212 ods. 1 normoval viazanosť odvolacieho súdu rozsahom a dôvodmi odvolania. Ak teda sťažovateľka predmetnú námietku v odvolaní nepredniesla, najvyšší súd sa ňou zaoberať nemohol a v tomto aspekte prejednávanej veci nebol oprávnený poskytovať základnému právu sťažovateľky vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom náležitú súdnu ochranu. V nadväznosti na uvedené ústavný súd poukazuje aj na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej v prípade, ak sťažovateľka v rámci ochrany svojich základných práv a slobôd uplatní v konaní pred ústavným súdom argumentáciu, ktorú mohla predniesť, ale nepredniesla v konaní pred všeobecnými súdmi, ústavný súd na jej posúdenie nemá právomoc (III. ÚS 135/03, III. ÚS 201/04, IV. ÚS 266/08, II. ÚS 399/2014, III. ÚS 520/2014). Vzhľadom na skutočnosť, že v prostredí právnej regulácie predpisujúcej viazanosť odvolacieho súdu (i v správnom súdnictve) dôvodmi podaného odvolania sťažovateľka námietku nezákonných výsluchov v rámci medzinárodnej výmeny informácií nepredniesla, najvyšší súd sa touto námietkou zaoberať nemohol, a tak sťažovateľka nevyčerpala účinný prostriedok nápravy základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom garantovaného čl. 48 ods. 2 ústavy

a čl. 38 ods. 2 listiny. V tejto časti preto ústavný súd nemá právomoc na prieskum a rozhodnutie o sťažnosti sťažovateľky.

36. K namietanému porušeniu základného práva nebyť odňatý svojmu zákonnému sudcovi (čl. 48 ods. 1 ústavy a čl. 38 ods. 1 listiny)

Prvostupňový rozsudok krajského súdu bol meritórnym rozhodnutím o jedenástich žalobách, ktoré boli spojené na spoločné konanie. Z obsahu sťažnosti vyplýva námietka o nedodržaní princípu náhodného pridelovania spisov na krajskom súde, keď všetky žaloby sťažovateľky boli pridelené jednému senátu. Z uvedeného sťažovateľka vyvodzuje porušenie základného práva nebyť odňatý svojmu zákonnému sudcovi. V odvolaní proti rozsudku krajského súdu však sťažovateľka túto argumentáciu neuplatnila. Najvyšší súd sa ňou preto z hľadiska toho, či pri pridelovaní jej žalôb boli dodržané všetky predpísané postupy, nemohol zaoberať (opäť s ohľadom na § 212 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku). Sťažovateľka tak aj v tomto smere neučinila zadosť požiadavke rešpektovať subsidiaritu právomoci ústavného súdu a obrátiť sa naň, až keď vyčerpá všetky účinné prostriedky nápravy poskytované jej právnymi predpismi. V tejto časti preto ústavný súd rovnako nemá právomoc zaoberať sa námietkou porušenia základného práva nebyť odňatý zákonnému sudcovi.

37. K namietanému porušeniu práva na účinný prostriedok nápravy zaručeného čl. 13 dohovoru

Uplatňovanie práva vyplývajúceho z čl. 13 dohovoru musí nadväzovať na aspoň obhájitelné tvrdenie (*arguable claim*) o porušení iného práva chráneného dohovorom [napr. rozhodnutie ESĽP vo veci *Silver* a ostatní proti Spojenému kráľovstvu z 25. 3. 1983]. Článok 13 dohovoru sa tak vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa jednotlivcovi podarí preukázať pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv garantovaných dohovorom (rozsudok ESĽP z 27. 4. 1988 vo veci *Boyle a Rice* proti Spojenému kráľovstvu, séria A, č. 131). Z citovanej judikatúry ESĽP vyplýva zrejma súvislosť práva zaručeného čl. 13 dohovoru a s ostatnými právami, ktoré dohovor garantuje. Vzhľadom na to, že ústavný súd časť sťažnosti namietajúcu porušenie práva na spravodlivé súdne konanie (čl. 6 ods. 1 dohovoru) napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a postupom, ktorý

predchádzal jeho vydaniu, odmietol, dospel k rovnakému záveru aj pri predbežnom prerokovaní sťažnosti v časti namietajúcej porušenie práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 dohovoru. Sťažnosť je preto v tejto časti zjavne neopodstatnená.

38. K namietanému porušeniu základného práva vlastníť majetok (čl. 20 ods. 1 a 5 ústavy), základného práva na slobodnú voľbu povolania, práva podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť (čl. 35 ods. 1 ústavy) a práva na pokojné užívanie majetku (čl. 1 dodatkového protokolu)

Základné právo vlastníť majetok, základné právo na slobodnú voľbu povolania, právo podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť i právo na pokojné užívanie majetku majú hmotno-právnu povahu. Skoršia judikatúra ústavného súdu vychádzala z toho, že všeobecný súd zásadne nemôže byť sekundárnym porušovateľom základných práv a práv hmotného charakteru, ak toto porušenie nevyplýva z toho, že všeobecný súd súčasne porušil ústavno-procesné princípy vyplývajúce z čl. 46 až čl. 48 ústavy. V opačnom prípade by ústavný súd bol opravnou inštanciou voči všeobecným súdom, a nie súdnym orgánom ochrany ústavnosti podľa čl. 124 ústavy v spojení s čl. 127 ods. 1 ústavy. Ústavný súd by takým postupom nahradzoval skutkové a právne závery v rozhodnutiach všeobecných súdov, ale bez toho, aby vykonal dokazovanie, ktoré je základným predpokladom na to, aby sa vytvoril skutkový základ rozhodnutí všeobecných súdov a jeho subsumpcia pod príslušné právne normy (obdobne napr. II. ÚS 71/07, III. ÚS 26/08).

39. Novšia judikatúra ústavného súdu však postupne pripúšťa skúmanie aj prípadného zásahu do hmotných práv sťažovateľa bez toho, aby toto muselo byť nevyhnutne spojené s porušením ústavno-procesných princíпов vyplývajúcich z čl. 46 až čl. 48 ústavy. Ani v tomto smere však neprichádzalo do úvahy prijatie sťažnosti na ďalšie konanie. Najvyšší súd totiž ústavne akceptovateľným postupom a rozsudkom jasne, zrozumiteľne a dôvodne konštatoval, že sťažovateľka nepreukázala splnenie zákonných (hmotnoprávných) podmienok pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Ňou uplatňovaný nárok teda nebol v daňovom konaní preukázaný, a preto najvyšší súd v zhode s krajským súdom posúdili napadnuté rozhodnutia daňových orgánov ako zákonné. Úvahy sťažovateľky o strate jej legitímnych očakávaní vo vzťahu k tvrdenej pohľadávke

na odpočet dane sú preto bez ústavnoprávneho významu. Absentuje tu teda priama príčinná súvislosť medzi napadnutým postupom a rozsudkom najvyššieho súdu a označenými právami. Odmietnutie časti sťažnosti, ktorou sťažovateľka namietala porušenie práv hmotnej povahy zaručených čl. 20 ods. 1 a 5 ústavy, čl. 35 ods. 1 ústavy a čl. 1 dodatkového protokolu, bolo už len nevyhnutným dôsledkom vyplývajúcim zo vzájomného vzťahu medzi právami hmotno-právneho charakteru a ústavno-procesnými princípmi z perspektívy ich možného porušenia. I v tejto časti je tak sťažnosť zjavne neopodstatnená.

IV.

40. Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu o zjavne neopodstatnený návrh ide vtedy, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98). Úloha ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní návrhu teda nespočíva v tom, aby určil, či preskúmanie veci predloženej navrhovateľom odhalí existenciu porušenia niektorého z práv alebo slobôd zaručených ústavou, ale spočíva len v tom, aby určil, či toto preskúmanie vylúči akúkoľvek možnosť existencie takéhoto porušenia. Zo záverov ústavného súdu, tak ako boli postupne vyslovované k jednotlivým námietkam sťažovateľky, plynie pre ústavný súd záver, že prijatie sťažnosti sťažovateľky v ktorejkoľvek jej časti na ďalšie konanie by nebolo spôsobilé viesť k vysloveniu porušenia základných práv garantovaných ústavou a listinou či práv zaručených dohovorom a dodatkovým protokolom rozsudkom najvyššieho súdu a postupom, ktorý predchádzal jeho vydaniu. Preto bola sťažnosť sťažovateľky vyhodnotená ako zjavne neopodstatnená. V časti namietajúcej porušenie základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom a aj v časti namietajúcej porušenie základného práva nebyť odňatý svojmu zákonnému sudcovi bola sťažnosť odmietnutá pre nedostatok právomoci ústavného súdu na jej prerokovanie a rozhodnutie o nej.

41. V závere ústavný súd dodáva, že k rovnakým názorom o zjavnej neopodstatnenosti a nedostatku právomoci dospel aj v iných svojich rozhodnutiach, ktoré sa týkali obdobných sťažností sťažovateľky smerujúcich proti iným rozhodnutiam najvyššieho

súdu, ktoré však boli založené na obdobných dôvodoch, ako touto sťažnosťou napadnutý rozsudok najvyššieho súdu. Uznesením ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 313/2018 zo 7. augusta 2018 bola odmietnutá sťažnosť sťažovateľky pre namietané porušenie rovnakých práv rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 115/2015 a uznesením ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 644/2017 z 25. októbra 2017 bola odmietnutá sťažnosť sťažovateľky pre namietané porušenie rovnakých práv rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 30/2015.

42. Keďže sťažnosť bola v celosti odmietnutá, ústavný súd nemohol rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľky (zrušenie rozsudku najvyššieho súdu, vrátenie veci na ďalšie konanie, trovy konania), ktoré sú viazané na to, že sťažnosti bude vyhovené.

43. Podľa § 32 ods. 1 zákona o ústavnom súde k tomuto rozhodnutiu pripája odlišné stanovisko sudca Milan Lalík.

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

V Košiciach 14. novembra 2018