



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 183/2021-45

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditša a Miroslava Duriša (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], právne zastúpeného [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], advokátom, [REDAKOVANÉ], proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5 Sžfk 11/2019 z 2. júna 2020 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľa a skutkový stav veci

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 9. októbra 2020 domáha vyslovenia 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“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu súdu na ďalšie konanie a priznať mu právo na náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a napadnutého rozsudku vyplýva nasledujúci stav veci:

Rozhodnutím z 11. januára 2016 Daňový úrad Bratislava (ďalej len „daňový úrad“) znížil podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) sťažovateľovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zo sumy 47 525,59 eur na sumu 13 454,02 eur a určil mu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 34 071,57 eur po zistení, že sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu – nákup tovaru tak, ako bolo deklarovane na špecifikovaných faktúrach od dodávateľa [REDAKOVANÉ], čím nepreukázal zákonné podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2

písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Proti rozhodnutiu daňového úradu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) rozhodnutím zo 14. apríla 2016 tak, že rozhodnutie daňového úradu potvrdilo.

4. Sťažovateľ sa domáhal zrušenia rozhodnutí daňového úradu a finančného riaditeľstva žalobou doručenou Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“). Krajský súd rozsudkom č. k. 2 S 134/2016 zo 16. mája 2018 žalobu sťažovateľa zamietol.

5. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší súd napadnutým rozsudkom zamietol.

6. Najvyšší súd v napadnutom rozsudku podrobne poukázal na rozhodnutia daňového úradu a finančného riaditeľstva (strany 2 až 8 napadnutého rozsudku). Následne podrobne vymedzil aj odôvodnenie rozsudku krajského súdu zo 16. mája 2018 (strany 8 až 11 napadnutého rozsudku). Poukázal tiež na argumentáciu sťažovateľa v kasačnej sťažnosti, z ktorej vyplýva, že sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

7. Najvyšší súd s odkazom na administratívny spis a súdny spis konštatoval, že zistil rovnaký skutkový stav, ako vyplýva z rozhodnutí daňových orgánov a z rozsudku krajského súdu, ktorého odôvodnenie považoval za „úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné“ a stotožnil sa s ním v celom rozsahu.

8. Na zdôraznenie správnosti záverov krajského súdu najvyšší súd poukázal na povahu dokazovania v daňovom konaní, pričom zdôraznil, že daňové konanie nie je vyhľadávacím konaním, dokazovanie vykonáva a vedie správca dane. Dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt a jej rozsah vyplýva napr. z § 24 ods. 1 daňového poriadku. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. Sťažovateľa ako účastníka daňového konania zaťažuje dôkazné bremeno vo vzťahu k jeho tvrdeniam.

9. Sťažovateľ mal povinnosť preukázať splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t. j. mal povinnosť preukázať realnosť dodania tovaru – nákup poľnohospodárskych produktov (kukurica, slnečnica, repka olejná) od dodávateľa [REDAKOVANÉ], a ním deklarované dodanie tovaru (poľnohospodárskych produktov) z tuzemska na územie Maďarskej republiky oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH špecifikovaným odberateľom. Poukázal na judikatúru najvyššieho súdu a tiež ústavného súdu, z ktorej vyplýva, že preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami, resp. formálnymi dokladmi nie je postačujúce. Tieto doklady sú relevantné, len ak je nepochybné, že údaje v nich uvedené odrážajú skutočne reálne plnenie. Faktúra, ktorá má všetky náležitosti účtovného dokladu a ktorá je riadne zaúčtovaná, ešte automaticky nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tejto faktúry.

10. Najvyšší súd poukázal na to, že sťažovateľ dodanie tovaru preukazoval písomnými dokladmi – faktúrami, CMR, baliacimi listami, dokladmi o zaplatení, kúpnu zmluvou – preto správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho. Preverovanie dodávok tovaru priamo u ich dodávateľa [REDAKOVANÉ], bolo logickým postupom. Výsledkom tohto preverovania bolo, že

uvedená obchodná spoločnosť bola nekontaktná, daň z predmetných dodávok tovaru nepriznala a neodviedla, mala zriadené tzv. virtuálne sídlo. Správca dane neúspešne predvolal konateľa [REDACTED], a neúspešný bol aj pokus o jeho predvedenie. [REDACTED], podal posledné daňové priznanie k DPH za 4. štvrtrok 2009, ďalšie daňové priznania už nepodal.

11. Podľa najvyššieho súdu tieto zistenia v rámci preverovania reálnosti dodania tovaru „vniesli... dôvodné pochybnosti o ekonomickej činnosti dodávateľa v rozhodnom čase, t. j. v čase sťažovateľom tvrdenej realizácie dodávok tovaru od [REDACTED], s tým, že došlo k relevantnému spochybneniu samotného pôvodu a existencie deklarovaného tovaru... Vzhľadom na to, že správca dane relevantným spôsobom - preverovaním dokladov, miestnymi zisťovaniami spochybnil reálnosť predmetných dodávok, došlo k presunu dôkazného bremena na sťažovateľa.“

12. Najvyšší súd zdôraznil, že ak je správcou dane spochybnená reálnosť zdaniteľného plnenia podľa faktúry, samotná existencia faktúry a preukazovanie jej úhrady nie sú samy osebe spôsobilé vyvolať prenos dôkazného bremena na správcu dane. Keďže sťažovateľ okrem predloženia listinných dokladov, ktoré ale neodrážali reálnosť uskutočnenia nimi deklarovaných plnení dodávateľmi uvedenými na faktúrach, nepredložil a ani nenavrhol vykonanie ďalších relevantných dôkazov, ktoré by spochybnili zistenia správcu dane, nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

13. K preukázaniu dodania tovaru (poľnohospodárskych plodín) z tuzemska na územie Maďarskej republiky najvyšší súd uviedol, že na to, aby išlo o intrakomunitárny obchod oslobodený od dane podľa § 43 zákona o DPH je potrebné splniť zákonné podmienky, a to prepravenie tovaru do iného členského štátu a dodanie tovaru osobe identifikovanej pre daň. V uvedenej veci bolo podstatné preveriť uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu. Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu. V prípade dodania tovaru do iného členského štátu Európskej únie je tovar oslobodený od DPH na výstupe iba vtedy, ak bol skutočne prepravený z tuzemska a platiteľ je schopný túto skutočnosť správcovi dane preukázať.

14. Najvyšší súd následne poukázal na výsledky zisťovania v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií – u odberateľa [REDACTED] správca dane zistil, že tento subjekt nadobudnutie tovaru v rozhodnom čase nepriznal, správcovi dane neposkytuje súčinnosť, v roku 2010 podával tzv. nulové daňové priznania a mal zriadené tzv. virtuálne sídlo (zrušené v čase preverovania). Nezrovnalosti vyplynuli aj z preverovania prepravy prepravcom [REDACTED] – tento prepravca nemal obchodné vzťahy so sťažovateľom, nepredložil doklady preukazujúce vykonanie prepravy tovaru pre sťažovateľa. Nezrovnalosti sa týkali aj vlastníctva motorových vozidiel, ktorými sa mala preprava realizovať, identifikácie odosielateľa a príjemcu tovaru.

15. Z ďalších medzinárodných výmen informácií vyplynuli zistenia rovnakého charakteru (nemožnosť kontaktovať odberateľov, nepredloženie účtovných dokladov, nepodanie daňových priznaní preukazujúcich nadobudnutie tovaru od sťažovateľa) aj vo vzťahu k ďalším maďarským odberateľom a aj subjektom, ktoré mali realizovať prepravu.

16. Aj v tomto prípade dokazovanie bolo zamerané na preverenie reálnosti základu CMR listov, pričom zistenia u prepravcov tovaru spochybnili vierohodnosť sťažovateľom predkladaných listinných dokladov. Sťažovateľ nevedel preukázať skutočné dodanie tovaru odberateľom so sídlom

v Maďarskej republike a nebolo tiež preukázané, že tento tovar bol v tomto inom štáte aj skutočne zdanený. Sťažovateľ nepredložil vierohodné dôkazy o vykonaní prepráv tovaru maďarským odberateľom, teda nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarským odberateľom ako kupujúcim tak, ako bolo uvedené na faktúrach a CMR listoch.

17. Najvyšší súd konštatoval, že sťažovateľ si síce splnil formálnu povinnosť predložiť faktúry, prepravné doklady (CMR), nepreukázal však reálny obsah skutočností uvedených v týchto dokladoch. Daňové orgány pritom boli oprávnené a tiež povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

18. Najvyšší súd neakceptoval obranu sťažovateľa, keď poukazoval na neplnenie si daňových povinností zo strany jeho obchodných partnerov a s tým spojené neprimerané prenesenie dôkazného bremena na neho. V predmetnej veci bolo *„sponchybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu EÚ, ako podstatného atribútu intrakomunitámeho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH... 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.“*

19. Najvyšší súd uzavrel, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom, po preskúmaní administratívneho spisu a súdneho spisu dospel k rovnakému právnomu záveru ako krajský súd. Krajský súd sa vo svojom rozsudku vysporiadal s právnymi námietkami sťažovateľa. Na tomto základe najvyšší súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

II.

Argumentácia sťažovateľa

20. Sťažovateľ namieta, že napadnutý rozsudok je arbitrárny a je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SDEÚ“).

21. Sťažovateľ tvrdí, že

- splnil podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, preto zníženie nadmerného odpočtu považuje za nezákonné;
- splnil podmienky podľa § 43 zákona o DPH na oslobodenie dodaného tovaru od DPH;
- svoje dôkazné bremeno splnil predložením zákonom určených listín na preukázanie uplatnených nárokov v daňovom priznaní za mesiac júl 2010;
- právne posúdenie veci najvyšším súdom je v rozpore s judikatúrou SDEÚ.

22. Sťažovateľ odpočet DPH uplatňoval pri dodaní tovaru od obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], pričom každé dodanie tovaru preukázal dodávateľskými faktúrami, písomnými kúpnyimi zmluvami, dodacími listami a bankovými výpismi, čím nepochybne preukázal vznik daňovej povinnosti, a tým aj vznik práva na odpočet DPH.

23. Daňové orgány odôvodnili nepriznanie nároku na odpočet DPH tým, že dodávateľ [REDAKOVANÉ], si nesplnil daňovú povinnosť, nepredložil doklady preukazujúce dodanie tovaru sťažovateľovi. Príslušné ustanovenia zákona o DPH *„však nepodmieňujú priznanie nároku vtedy ak*

vznik daňovej povinnosti preukáže dodávateľ, čo nakoniec potvrdzuje dikcia § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH...“. V uvedenej veci je relevantné, že dodávateľ nepoprel pravosť a vecnú správnosť listín predložených sťažovateľom, nepredložil dôkaz o tom, že daňová povinnosť nevznikla, preto bolo potrebné vychádzať z toho, že sťažovateľ preukázal hmotnoprávnu podmienku – vznik daňovej povinnosti ako podmienku pre uplatnenie nároku na odpočet DPH.

24. Skutočnosť, že dodávateľ si neplnil zákonné povinnosti, nereagoval na výzvu daňových orgánov, že nebolo možné predviesť konateľ'a, že došlo k prevodu obchodnej spoločnosti a že dodávateľ nepodal daňové priznanie, neznižuje pravdivosť a hodnovernosť dôkazov, ktoré predložil sťažovateľ.

25. Postup daňových orgánov bol v rozpore s judikatúrou SDEÚ (C-409/04), podľa ktorej dodanie tovaru a jeho nadobudnutie sa logicky považuje za jedno hospodárske plnenie. Sťažovateľ je vo svojej podstate nútený preukazovať skutočnosti, ktoré je povinný preukazovať dodávateľ, ktorému vznikla daňová povinnosť.

26. Sťažovateľ preukázal všetky dodania tovaru, pričom pravosť a pravdivosť týchto listinných dôkazov nebola vyvrátená. Daňové orgány tieto dôkazy spochybnili na podklade protiprávneho konania dodávateľ'a. Krajský súd a najvyšší súd toto protiprávne konanie prijali ako právne akceptovateľnú skutočnosť oprávňujúcu daňové orgány odmietnuť zákonom ustanovené listinné dôkazy predložené sťažovateľom, ktoré preukazovali, že tovar bol dodaný a kúpna cena zaplatená. Interpretácia právnych predpisov krajským súdom a najvyšším súdom vedie k tomu, že „sťažovateľ si nemôže uplatniť nárok na DPH, pretože dodávateľ, obchodná spoločnosť ██████████ nepodala daňové priznanie. Jej protiprávne konanie je dôvodom na odmietnutie práva sťažovateľ'a“. Podľa sťažovateľ'a podanie daňového priznania nie je podmienkou pre vznik nároku na odpočítanie dane. Právne závery konajúcich súdov sú v extrémnom nesúlade s § 49 ods. 1, 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

27. Krajský súd síce poukázal na rozsudok SDEÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorý ale podľa sťažovateľ'a aplikoval neprávne. Podľa tohto rozhodnutia daňové orgány majú predložiť také dôkazy, ktoré preukážu, že platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľ'a alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľ'ského reťazca. V tomto smere však daňové orgány a ani konajúce súdy nevykonali žiadne dokazovanie. Z uvedeného rozhodnutia pritom zároveň vyplýva, že daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH všeobecne požadovať napr. preverenie, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto nároku, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH z dôvodu ubezpečenia sa, že u predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu. Z uvedeného je zrejmé, že neexistoval právne relevantný dôvod na prenesenie dôkazného bremena na sťažovateľ'a a nepriznanie nároku na odpočet DPH.

28. Konajúce súdy aplikovali príslušné predpisy spôsobom, ktorý je neakceptovateľný. Predmetným výkladom vytvorili priestor pre svojvoľné konanie štátnych orgánov, ktoré vedie ku kompenzácii dane na úkor sťažovateľ'a v situácii, keď dodávateľ neodviedol daň do štátneho rozpočtu, ktorú sťažovateľ ako súčasť kúpnej ceny uhradil.

29. Obdobne neobstojí právne posúdenie veci týkajúce sa posúdenia nároku na oslobodenie tovaru od dane pri intrakomunitárnych dodaniach podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Daňové orgány vychádzali z odpovedí v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Podľa sťažovateľa tieto odpovede nepreukazujú nedodanie tovaru, nedošlo k popretiu prevzatia tovaru, nebola vyvrátená pravosť nákladných listov CMR predložených sťažovateľom. Na druhej strane daňové orgány považovali za dôkaz, že dopravcovia nemali vo svojich evidenciách založené nákladne listy, že nepoznali sťažovateľa, ktorý však s dopravcami nebol v právnom vzťahu a ktorý bol v zmysle dodacej podmienky FCA povinný odovzdať tovar dopravcom, s ktorými boli v právnom vzťahu odberatelia.

30. Sťažovateľ namieta spôsob hodnotenia týchto odpovedí, keď zjavne nedošlo k hodnoteniu jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, keď z „*nepreukázaných skutočností k niektorému zo zdaniteľných obchodov sa odvodzujú závery k iným zdaniteľným obchodom, ktoré ani preverované neboli, resp. nebola k nim zaslaná žiadna odpoveď. Tieto odpovede boli hodnotené ako relevantné, aj keď nepreukazovali nič.*“.

31. K argumentácii krajského súdu sťažovateľ uvádza, že nebol povinný vyhľadávať konečného zákazníka. S nárokom na oslobodenie okrem preukázania dodania tovaru nemožno spájať preukázanie toho, komu odberateľ tovaru tento tovar ďalej dodá. Z dostupných podkladov vyplýva, že tovar bol prepravený na územie Maďarska. Neexistoval reťazec, ktorého by bol sťažovateľ súčasťou, existovali len príjemcovia, ktorým sťažovateľ preukázateľne tovar dodal. Sťažovateľ argumentuje, že bez ohľadu na odpovede v rámci medzinárodnej výmeny informácií „*daňový úrad právo na odpočet priznal u všetkých dodaní, ktoré boli uskutočnené [redacted] a zamietol odpočty z dodaní uskutočnených obchodnou spoločnosťou [redacted], bez ohľadu na obsah odpovedí a vyjadrenia vodičov. Posudzovanie nároku na odpočet nezáležalo od dôkazov, ale od svojvôle daňových orgánov.*“. Následne sťažovateľ konkrétne uvádza konkrétne odpovede v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorými demonštruje svoju argumentáciu.

32. Odpoveďami v rámci medzinárodnej výmeny informácií daňový úrad preukazoval, že tovar dodávaný sťažovateľovi dodávateľom [redacted], nebol prepravený do iného štátu Európskej únie, pričom skutočným dôvodom na tento záver bolo, že odberatelia neprihlásili dodanie a nepodali daňové priznanie, za čo však sťažovateľ nezodpovedá. Obdobne aj krajský súd poukázal na niektoré skutočnosti, z ktorých odvodzuje nepreukázanie všetkých prepráv, aj keď tieto vybrané skutočnosti sa netýkajú všetkých prepráv, preto nemožno zistiť, v ktorých prípadoch podmienky podľa § 43 zákona o DPH neboli splnené.

33. Krajský súd v rozsudku neodôvodnil, prečo odpovede v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktoré boli v prospech sťažovateľa, neboli aj takto vyhodnotené. Krajský súd zjavne nedokázal zhodnotiť, ktorých konkrétnych dopráv sa odpovede týkali, preto tieto odpovede hodnotil len súhrnne. Hodnotenie dôkazov len smeruje ku kompenzácii dane nezaplatenej dodávateľom [redacted], na úkor sťažovateľa.

34. Sťažovateľ preukázal aj splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Splnenie zákonných podmienok na priznanie oslobodenia od dane preukázal listinnými dôkazmi stanovenými zákonom. Daňové orgány aj v tomto prípade sťažovateľom predložené listinné dôkazy odmietli a konajúce súdy za relevantnú skutočnosť na takýto postup považovali protiprávne konanie odberateľov zaregistrovaných pre daň v inom štáte

Európskej únie. Dôkazy predložené jednou stranou právneho vzťahu nemožno odmietnuť len preto, lebo druhá strana právneho vzťahu si nesplní svoje daňové povinnosti, keďže preukázaniu dodania tovaru zodpovedá vznik nároku na oslobodenie.

35. Sťažovateľ poukazoval na uzavreté kúpne zmluvy, v ktorých bola dojednaná dodacia podmienka FCA podľa obchodných podmienok INCOTERMS, v zmysle ktorej za prepravu tovaru je zodpovedný odberateľ, a preto v sťažovateľovej veci nemožno použiť judikatúru, ktorá sa týka dodaní tovaru, kde aj za prepravu je zodpovedný dodávateľ. Správne právne posúdenie veci záviselo od posúdenia predmetnej dodacej podmienky FCA.

36. Judikatúra a právna úprava pod dodaním rozumie miesto a čas, keď dochádza k prevodu práva nakladať s vecou ako vlastníkom. K dodaniu tovaru (prevzatiu odberateľom) môže dôjsť už na území Slovenskej republiky. Význam dohodnutej dodacej podmienky vyplýva aj z rozsudku SDEÚ C-409/04, z ktorého vyplýva, že aj pri podozrení z toho, že preprava tovaru nebola uskutočnená, možno priznať nárok na oslobodenie od dane. Z rozsudku tiež vyplýva, že daňovému subjektu možno nepriznať oslobodenie, ak sa preukáže, že tento daňový subjekt sa podieľal na protiprávnom konaní, resp. mal vedomosť o nesplnení si povinností odberateľmi, že nebol dobromyseľný. Tieto skutočnosti však daňovými orgánmi posudzované neboli.

37. Daňové orgány spochybnili medzinárodný nákladný list CMR tým, že dopravcovia ho nemajú založený a odberatelia nekomunikujú. Tento písomný dôkaz spolu s písomnou kúpnu zmluvou nesporne preukazujú prevzatie tovaru dopravcami a zodpovednosť odberateľov za jeho prepravu. Z § 43 ods. 8 zákona o DPH zároveň vyplýva, že dopravcovia nemajú povinnosť archivovať nákladné listy.

38. Sťažovateľ preukázal, že za prepravu zodpovedali odberatelia, preto nemôže byť na jeho ťarchu, ak sa preukáže, že odberatelia neprepravili tovar do iného štátu Európskej únie, čo vyplýva z rozsudkov C-273/2011, C-409/04 a C-430/09.

39. Konajúce súdy si osvojili právne neakceptovateľný názor finančného riaditeľstva, podľa ktorého dodacia podmienka FCA nepreukazuje dodanie, hoci túto skutočnosť sťažovateľ netvrdil. Sťažovateľ tvrdil, že dodanie tovaru podľa § 43 v spojení s § 8 zákona o DPH je potrebné posudzovať podľa podmienok dohodnutých medzi kupujúcimi a predávajúcimi, keďže ide o podstatnú skutočnosť pre posúdenie dôvodnosti nároku na oslobodenie od dane.

40. Sťažovateľ preukázal podmienky na oslobodenie od dane, pričom v konaní nebolo preukázané, že tovar nebol prepravený na územie iného členského štátu Európskej únie. Daňové orgány sa navyše nezaoberali tým, že sťažovateľ nebol dobromyseľný, a tým, či sťažovateľ prijal všetky rozumné opatrenia, aby nebol účastný daňového podvodu.

41. Sťažovateľ ako dôkaz predkladal listiny, ktoré na preukázanie nárokov určil zákon. Napriek tomu súdy akceptovali právny záver, že sťažovateľ nepreukázal prepravu tovaru do iného štátu Európskej únie. Pritom v zmysle judikatúry SDEÚ ak zodpovednosť za prepravu prevzal odberateľ, je možné uložiť zaplatenie dane predávajúcemu len v prípade, ak nebol dobromyseľný.

42. Cieľom je, aby daň bola zaplatená v krajine spotreby. Základnou podmienkou pre uskutočnenie dodaní v zmysle judikatúry je, že odberateľ tovaru, ktorému je dodávaný tovar dodávateľom z iného štátu Európskej únie, musí byť pre daň registrovaný. Žiadny právny predpis neukladá sťažovateľovi

(dodávateľovi) povinnosť uistiť sa, že dodávka bude zdanená, uvedené je zákonnou povinnosťou odberateľa v štáte spotreby.

43. Pokiaľ judikatúra SDEÚ používa termín „preukázať reálne dodanie“, resp. „reálnu prepravu“, tak nie v tom význame, že daňové orgány musia vidieť tovar alebo byť prítomné pri dodaní aj preprave. Daňová kontrola sa reálne vykonáva s časovým odstupom, preto tovar už reálne neexistuje – dodávateľ ho nemá, a preto reálnosť dodania preukazujú listinné dôkazy, a nie nezákonná činnosť dodávateľa [REDAKOVANÉ], a maďarských odberateľov, ktorí si svoje daňové povinnosti nesplnili.

44. Podľa sťažovateľa uvedená „interpretácia právnych predpisov, k otázkam dôkazného bremena, daňovej povinnosti, nároku na odpočítanie dane, oslobodenie dane, zodpovednosti daňových subjektov je tiež v rozpore s bod 23 rozsudku ESD C- 409/04... Takýto postup nemá nič spoločné s materiálnym právnym štátom... s právom na spravodlivý proces...“.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

45. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru) napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

III.1. K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu:

46. Ústavný súd vo svojej judikatúre stabilne uvádza, že nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov (I. ÚS 31/05). Skutkový stav a právne závery všeobecného súdu sú predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by prijaté právne závery boli so zreteľom na skutkový stav arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neudržateľné (podobne aj IV. ÚS 43/04).

47. Ústavná sťažnosť sťažovateľa smeruje proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu vydanému v systéme správneho súdnictva. V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, III. ÚS 502/2015).

48. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej

ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (porov. napr. I. ÚS 105/06, II. ÚS 66/2011, III. ÚS 155/09, IV. ÚS 35/02).

49. Závery najvyššieho súdu v napadnutom rozsudku, ktorým zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, sú ústavne akceptovateľné a nevykazujú znaky procesného excesu. Najvyšší súd svoje právne závery zrozumiteľne, konzistentne a logicky odôvodnil. Ústavný súd teda nemá dôvod do napadnutého rozsudku najvyššieho súdu zasahovať, pretože medzi ním a obsahom základného práva garantovaného čl. 46 ods. 1 ústavy neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by v súvislosti s námietkami sťažovateľa po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o ich porušení.

50. Najvyšší súd preskúmal rozhodnutia daňových orgánov a taktiež rozsudok krajského súdu, pričom poukázal na povahu daňového konania. Uviedol, že dôkazné bremeno zaťažuje v prvom rade daňový subjekt – v tomto prípade sťažovateľ uplatňoval nadmerný odpočet DPH a tiež preukazoval, že došlo k dodaniu tovaru do iného členského štátu Európskej únie, ktoré je oslobodené od dane. O týchto predložil daňovým orgánom špecifikované listinné dôkazy – faktúry, kúpne zmluvy, nákladné listy CMR a pod. Daňové orgány pristúpili k preverovaniu hodnovernosti týchto dôkazov – špecifikovanými úkonmi voči deklarovanému dodávateľovi tovarov [REDAKOVANÉ], a taktiež voči špecifikovaným maďarským odberateľom a prepravcom tovaru. Daňové orgány zistili, že tieto subjekty nepodali daňové priznanie týkajúce sa týchto transakcií, nebolo možné ich kontaktovať, v prípade [REDAKOVANÉ], nebolo možné konať ani predvolať ani predviesť a pod. Obdobne v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií daňové orgány zistili podobné skutočnosti týkajúce sa odberateľov a taktiež poukázali na nezrovnalosti týkajúce sa prepravcov (absencia dokladov o preprave, vykonanie prepravy pre iného dodávateľa ako toho, ktorého deklaroval sťažovateľ, prevádzkovanie nákladných vozidiel iným dopravcom ako deklarovaným, nepredloženie údajov z tzv. tachografu a pod.).

51. Tieto skutočnosti podľa najvyššieho súdu opodstatnene spochybnili reálne dodanie tovaru, resp. existenciu tovaru a taktiež jeho reálne dodanie do iného členského štátu Európskej únie. Najvyšší súd skonštatoval, že „*V prípade, ak tvrdenie sťažovateľa o reálnosti zdaniteľného plnenia podľa faktúry je správcom dane spochybnené, formálna existencia faktúry, resp. preukazovanie ich úhrady, nie sú samé osebe spôsobilé vyvolať prenos dôkazného bremena na správcu dane. Vzhľadom na to, že sťažovateľ s výnimkou predloženia listinných dokladov neodrážajúcich reálnosť uskutočnenia ním deklarovaných plnení spoločnosťami uvedenými na faktúrach nepredložil, resp. nenavrhol vykonanie žiadnych relevantných dôkazov, ktoré by spochybnili zistenia správcu dane, nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 pís. a/ zákona o DPH*“ (bod 32 *in fine* odôvodnenia). Na tomto základe došlo k „prenosu“ dôkazného bremena na sťažovateľa v tom smere, aby predložil alebo označil ďalšie dôkazy, ktorými preukáže, že k dodaniu tovaru, resp. k dodaniu tovaru do iného členského štátu Európskej únie skutočne došlo. Keďže sťažovateľ ďalšie dôkazy neoznačil ani nepredložil, dospel aj najvyšší súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal hmotnoprávne podmienky podľa špecifikovaných ustanovení zákona o DPH, keďže splnenie týchto podmienok deklaroval len formálne.

52. K prerokúvanej problematike už ústavný súd uviedol, že uvedené východisko argumentácie, je možné považovať za ústavne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane (II. ÚS 705/2017).

53. Možno konštatovať, že na sťažovateľa ako daňový subjekt neboli kladené príliš reštriktívne požiadavky, keďže sa od neho požadovalo preukázanie takých skutočností, ktoré sa viazali k jeho daňovej povinnosti, išlo o skutočnosti, ktoré sťažovateľ sám v daňovom konaní tvrdil (dodanie tovaru a dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie). Nemožno akceptovať námietku sťažovateľa, že bol v zásade sankcionovaný za neplnenie si povinností inými subjektmi (nepodanie daňových priznaní a pod.), resp. išlo o kompenzáciu nezaplatenej dane na jeho úkor.

54. Pokiaľ ide o dojednanie dodacej podmienky FCA, v zmysle ktorej je za prepravu tovaru zodpovedný odberateľ, toto je súkromnoprávnym dojednaním – obsahom zmluvných vzťahov. Ani takéto dojednanie nemôže sťažovateľa oslobodiť od povinnosti preukázať rozhodujúce skutočnosti v daňovom konaní, ak o ich reálnej existencii vznikli dôvodné pochybnosti. Obsah týchto dodacích podmienok sa automaticky nepremieta do rozsahu dôkaznej povinnosti daňového subjektu. Ich význam je kľúčový v súkromnoprávnej sfére, napr. čo sa týka zodpovednosti za škodu a pod., a preto právny záver konajúcich súdov (a aj daňových orgánov), že uvedená dodacia podmienka automaticky nepreukazuje prepravu tovaru a jeho dodanie do iného členského štátu Európskej únie, nie je arbitrárny.

55. Ústavný súd preto dospel pri predbežnom prerokovaní k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom a obsahom označeného základného práva neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohol reálne dospieť k záveru o jeho porušení. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“).

III.2. K namietanému porušeniu práva na spravodlivý proces:

56. Právna vec sťažovateľa sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives; porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24, 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

57. Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľa správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o zníženie nadmerného odpočtu DPH, resp. o neuznanie nároku na oslobodenie od dane (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať

aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľa nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

58. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa aj v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

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

V Košiciach 30. marca 2021

Libor DUEĽA
predseda senátu