



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 502/2018-27

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 17. októbra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti KAMWOOD, s. r. o., Skladištná 4676, Lučenec, zastúpenej Advokátskou kanceláriou UHAĽ s. r. o., Štefana Moyzesa 43, Zvolen, za ktorú koná advokát JUDr. Maroš Uhaľ, vo veci namietaného porušenia čl. 1 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky, 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 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 5 Ústavy Slovenskej republiky, práva na pokojné užívanie majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, základného práva na slobodnú voľbu povolania a na podnikanie a uskutočňovanie inej zárobkovej činnosti podľa čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 3/2016 z 21. marca 2018 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej 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 16. júla 2018 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti KAMWOOD, s. r. o., Skladištná 4676, Lučenec (ďalej len „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia čl. 1 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 2 ods. 2 ústavy, čl. 13 ods. 1 ústavy, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, základného práva na rovnosť účastníkov konania podľa čl. 47 ods. 3 ústavy, 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, základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 a 5 ústavy, práva na pokojné užívanie majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“), základného práva na slobodnú voľbu povolania a na podnikanie a uskutočňovanie inej zárobkovej činnosti podľa čl. 35 ods. 1 ústavy a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii postupom a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžfk 3/2016 z 21. marca 2018, ktorou žiada vydať tento nález:

„Základné práva sťažovateľa KAMWOOD s. r. o., IČO: 36 628 654, so sídlom Skladištná 4676, 984 01 Lučenec, 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 3/2016 zo dňa 21.03.2018 a jeho postupom porušené boli.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 3 Sžf 3/2016 zo dňa 21.03.2018 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.“

2. Ako zo sťažnosti doručenej ústavnému súdu a z jej príloh vyplynulo, sťažovateľ sa ako žalobca v konaní vedenom na Krajskom súde v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) pod sp. zn. 23 S 29/2016 domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 21513606/2015, č. 21513867/2015 a č. 21513000/2015 z 22. decembra 2015. Rozhodnutím č. 21513606/2015 potvrdil žalovaný rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 20461875/2015 z 3. júla 2015, ktorým správca dane určil sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania rozhodnutia (ďalej aj „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 33 660,40 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“)

za zdaňovacie obdobie november 2012, keď nepriznal nadmerný odpočet v sume 32 931,29 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume 729,11 €. Rozhodnutím č. 21513867/2015 potvrdil žalovaný rozhodnutie správcu dane č. 20461725/2015 z 3. júla 2015, ktorým správca dane určil sťažovateľovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 43 508,56 € na DPH za zdaňovacie obdobie október 2012, keď nepriznal nadmerný odpočet v sume 48 129,23 € a priznal nadmerný odpočet v sume 4 620,67 €. Rozhodnutím č. 21513000/2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 20461979/2015 z 3. júla 2015, ktorým správca dane určil sťažovateľovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 7 874,86 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2012, keď nepriznal nadmerný odpočet v sume 8 742,32 € a priznal nadmerný odpočet v sume 867,45 €. Sťažovateľovi nebol priznaný ním uplatnený nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobia október, november a december 2012 v dôsledku neuznania oslobodenia od DPH v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) z faktúr vystavených pre maďarské spoločnosti [REDAKOVANÉ]

3. Ako z odôvodnení rozhodnutí žalovaného vyplýva, správca dane vydal rozhodnutia vo vyrubovacom konaní s poukazom na zistenia z daňovej kontroly. Sťažovateľ mal dodávať tovar do iného členského štátu, a to do Maďarska spoločnosti [REDAKOVANÉ]

[REDAKOVANÉ] Dodanie tovaru (hranoly, fošne, dosky) deklaroval ako dodanie oslobodené od dane v zmysle § 43 zákona o DPH z faktúr (uvedené v jednotlivých rozhodnutiach). Správca dane zaslal maďarským orgánom žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a preverenie skutočného nadobudnutia tovaru a o preverenie prepravy, žiadal uviesť názov prepravcu, uviesť miesto skutočnej vykládky tovaru podľa jednotlivých dodávok, overiť, či je sídlo firiem totožné s miestom dodania tovaru, preveriť, či firmy majú skladové priestory. V odpovedi na medzinárodnú výmenu informácií týkajúcej sa [REDAKOVANÉ] bolo uvedené, že preverovaním nebolo potvrdené nadobudnutie tovaru maďarským daňovníkom, maďarská spoločnosť podala daňové priznanie len za I. štvrtrok 2012, nebolo podané

žiadne priznanie DPH za ostatné obdobie v roku 2012, maďarský obchodník nadobudnutie nepriznal, je nekontaktný, na účte neboli vykonané žiadne finančné operácie. Vo vzťahu k spoločnosti [REDAKOVANÉ] z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že bolo preverené účtovníctvo spoločnosti, spoločnosť nevykonávala intrakomunitárne transakcie, neuviedla ich vo svojom daňovom priznaní a spoločnosť popiera ekonomické transakcie so sťažovateľom, podpisy a pečiatky na dokladoch nesúhlasia s tými, ktoré spoločnosť používa, konateľ spoločnosti neuzavrel zmluvu o predaji so sťažovateľom a neudelil na jej uzatvorenie ani plnú moc inej osobe, aby konala v mene spoločnosti pri nákupe dreva a pri hotovostnej platbe. Vo vzťahu k spoločnosti [REDAKOVANÉ] bolo z medzinárodnej výmeny informácií zistené, že tento daňový subjekt sa na daňovom úrade nedostavil, nepredložil žiadne účtovníctvo, spoločnosť je nekontaktná. Pri daňovej kontrole sa nepodarilo preukázať, kto bol skutočným nadobúdateľom tovaru v Maďarsku, keďže ani prepravca jednoznačne nevedel uviesť, kde presne bol tovar vyložený. Správca dane existenciu tovaru nespochybnil, avšak iba existencia tovaru ešte nie je dôkazom, že tento tovar bol dodaný spoločnostiam [REDAKOVANÉ]. Správcovi dane tak vznikli počas výkonu daňovej kontroly pochybnosti o dodávkach tovaru a o tom, že obchod prebehol tak, ako bol sťažovateľom deklarováný, teda medzi osobami uvedenými na faktúrach. Dôkazná povinnosť bola na strane daňového subjektu, aby tieto pochybnosti vyvrátil, t. j. aby preukázal, že tovar odovzdal tomu, koho označil na faktúre, a tak preukázal, že obchod sa reálne uskutočnil.

4. Krajský súd rozsudkom č. k. 23 S 29/2016-81 z 22. júna 2016 žalobu sťažovateľa zamietol. Rozsudok odôvodnil tým, že ak vzniknú pochybnosti, že transakcie prebehli tak, ako sú deklarované, teda medzi osobami uvedenými na faktúrach, dôkazná povinnosť je na strane daňového subjektu. Aby tieto pochybnosti vyvrátil musí predložiť, resp. označiť také dôkazy, z ktorých bude zrejmé, že obchod sa reálne uskutočnil. Sťažovateľ však nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie tovaru tak, ako to bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt. Samotné formálne preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra

je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu, je riadne zaúčtovaný ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z dokladu. Krajský súd zdôraznil, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na jeho vrátenie právny nárok. Preukázať to môže len na základe nespochybniteľných dôkazov o splnení zákonom stanovených podmienok na priznanie uplatneného nároku. Ak daňové orgány spochybnia deklarované zdaniteľné obchody, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, že správca dane daňovú kontrolu vykonával viac než jeden rok a ukončil ju až po viac ako dvoch rokoch od jej začatia, krajský súd uviedol, že túto námietku nepovažoval za dôvodnú, pretože správca dane vo všetkých troch prípadoch ukončil daňovú kontrolu v zákonnej lehote podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku. Vo všetkých troch prípadoch bola daňová kontrola prerušená a po odpočítaní doby, počas ktorej bola daňová kontrola prerušená v súlade s § 61 daňového poriadku, netrvala žiadna z troch daňových kontrol viac ako jeden rok.

5. Rozsudok krajského súdu č. k. 23 S 29/2016-81 z 22. júna 2016 nadobudol právoplatnosť 4. augusta 2016.

6. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Argumentoval tým, že daňové orgány pripísali na jeho ťarchu to, že jeho odberatelia v Maďarsku boli v čase daňovej kontroly nezastihnuteľní. Poukázal na čl. 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES, z ktorej vyplýva, že únijské právo priamo priznáva oslobodenie od dane nielen v prípade, ak je odberateľom zdaniteľná osoba v inom členskom štáte, ale aj vtedy, ak ide o nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte. Takou osobou je aj právnická osoba, ktorej bol status platcu DPH deregistrovaný, resp. nedošlo k odvedeniu DPH v členskom štáte dodania (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Traum EOOD proti Direktor na Direkcija, C-492/13 z 9. októbra 2014). Ďalej sťažovateľ uviedol, že mu nie je zrejmé, z akého právneho predpisu krajský súd vyvodil

podmienku na priznanie oslobodenia od dane, podľa ktorej musel preukázať, že tovar bol dodaný nadobúdateľom uvedeným na faktúrach, keďže z § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. takáto podmienka nevyplýva a v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie C-409/04 Teleos. Sťažovateľ zdôraznil, že si splnil všetky podmienky stanovené zákonom, konal dobromyseľne a bol dostatočne opatrný v obchodnom styku. Uzatvoril kúpne zmluvy, prepravca sa preukázal splnomocnením úradne overeným notárom a sťažovateľ si overil odberateľov aj pomocou maďarského obchodného registra. Ani krajský súd neuviedol, v čom konkrétne videl sťažovateľovu neopatrnosť, resp. aké ďalšie konkrétne opatrenia mal sťažovateľ ešte vykonať. Krajský súd vychádzal iba zo spochybnenia dôkazov, a nie z preukázania ich nepravdivosti. Správca dane nepreukázal sťažovateľovi účasť na podvode. Ďalej sťažovateľ poukázal na to, že záver krajského súdu vychádza z nedostatočného obsahu administratívneho spisu, keďže v rámci daňového konania nebola spochybnená existencia tovaru (zistená v podniku [REDACTED]), spochybnené bolo len uskutočnenie plnenia deklarovaného v predložených faktúrach. Faktúry boli vystavené na materiálnom podklade, tovar existoval. Možnú vedomosť o podvode spáchanom daňovým subjektom musí správca dane daňovému subjektu preukázať (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-80/11 Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a C-142/11 [REDACTED] proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága). Neobstojí preto záver krajského súdu, podľa ktorého pre zamietnutie priznania práva na oslobodenie od dane postačuje, ak si daňový subjekt nesplní povinnosti uložené mu v oblasti dokazovania o oprávnenosti uplatneného nároku. Daňový subjekt je povinný predložiť iba listiny požadované § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. Následné preukázanie ich nepravdivosti a účasti žalobcu na podvode ťaží správcu dane, ktorý je povinný prihliadať na všetko, čo v konaní vyšlo najavo vrátane dôkazov v prospech platiteľa dane, pretože v konaní sa uplatňuje aj vyhľadávacia zásada. Sťažovateľ namietol i dĺžku prerušenia daňovej kontroly. Pretože smernica Rady 2006/112/ES poskytuje sťažovateľovi väčšie práva, mal byť priznaný priamy účinok jej čl. 138 ods. 1, čo však krajský súd nezohľadnil.

7. Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 3 Sžfk 3/2016 z 21. marca 2018 kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol. Rozsudok nadobudol právoplatnosť 16. mája 2018.

8. Sťažovateľ v sťažnosti doručenej ústavnému súdu zopakoval svoju argumentáciu obsiahnutú v kasačnej sťažnosti a zdôraznil nezákonný prenos dôkazného bremena v situácii, keď predložil všetky dôkazy, ktoré od neho požadoval zákon i správca dane. Ani najvyšší súd neuviedol, aké ďalšie dôkazy mal sťažovateľ predložiť. Tovar sa považoval v zmysle zmluvy za dodaný jeho odovzdaním prepravcovi, ktorý na základe splnomocnenia vystupoval aj ako kupujúci. Dodanie tovaru preto nemohlo byť sporné. Navyše ani správca dane nespochybnil, že tovar prešiel maďarské hranice. Povinnosť preukazovať, že sa obchod uskutočnil môže mať dodávateľ len v takej miere, ako to od neho možno spravodlivo požadovať; dokazovať to, či prepravca tovar na určené miesto prepravil, už v danej veci nebolo v schopnostiach sťažovateľa. Vzhľadom na obsah medzinárodnej výmeny informácií je zrejmé, že vo vzťahu k spoločnostiam [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] neboli zástupcovia týchto spoločností vypočutí, obsah zostávajúcich zistení sa vzťahuje na neskoršie obdobie. Tieto zistenia nemôžu spochybniť vierohodnosť deklarováných obchodov. Prenos dôkazného bremena zo správcu dane na sťažovateľa preto nenastal. Dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých skutočností, teda aj tých, pri ktorých dôkazná povinnosť stíha iný subjekt. Vo vzťahu k spoločnosti [REDAKOVANÉ] nie je z obsahu medzinárodnej výmeny informácií zrejmé, kto bol za spoločnosť vypočutý a kto teda uviedol, že k obchodom nedošlo a podpisy na dokladoch nie sú jeho. Sťažovateľ nemohol ovplyvniť ani to, či táto spoločnosť podala alebo nepodala k obchodu daňové priznanie. Sťažovateľ obchod uzatváral s konateľom odberateľa, ktorý ho bol oprávnený zastupovať. Vzhľadom na obsah dôkazov predložených sťažovateľom došlo k prenosu dôkazného bremena na správcu dane, ktorý bol povinný obsah dokladov vyvrátiť, čo sa nestalo. Zásada poctivého obchodného styku v obchodnom vzťahu platí pre dva subjekty súkromného práva, nie je však použiteľná na odôvodňovanie postupu daňového subjektu k jeho hospodárskej činnosti vo sfére daní. Sťažovateľ sa nedopustil žiadneho podvodného konania, nebol účastný v podvodnom reťazci a takéto

konanie nebolo zistené ani vo vzťahu k prepravcovi či odberateľovi sťažovateľa. Za opačný záver nesvedčí žiaden dôkaz. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že o vykonávaní dôkazov maďarskými orgánmi – výsluchoch osôb – nebol upovedomený. Rozhodnutie najvyššieho súdu považuje navyše za nedostatočne odôvodnené. Pokiaľ ani najvyšší súd nezohľadnil priamy účinok čl. 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES, ktorý tomuto ustanoveniu priznal Súdny dvor Európskej únie, poprel prednosť práva Únie a porušil zásadu úniovej lojality. Pokiaľ sťažovateľ namietal porušenie svojho práva na zákonného sudcu, uviedol, že podľa jeho vedomostí sú na krajskom súde vytvorené dva správne senáty, no všetky žaloby sťažovateľa boli pridelené iba jednému z nich. Tento záver podľa názoru sťažovateľa vylučuje pridelenie veci náhodným výberom.

II.

9. 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.

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

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

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

13. Sťažovateľ namieta porušenie týchto ustanovení ústavy, listiny, dohovoru, dodatkového protokolu a Zmluvy o Európskej únii.

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 a) zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd, b) medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 4, ktorá priamo zakladá práva a povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb, alebo c) nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 2.

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 pred súdmi, inými štátnymi orgánmi alebo orgánmi verejnej správy rovní.

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

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

Podľa čl. 38 ods. 1 listiny nikoho nemožno odňať jeho zákonnému sudcovi. Príslušnosť súdu aj sudcu ustanoví zákon.

Podľa čl. 38 ods. 2 listiny každý má právo, aby jeho vec bola prerokovaná verejne, bez zbytočných prietáhov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Verejnost' možno vylúčiť iba v prípadoch ustanovených zákonom.

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

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

Podľa čl. 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. Podmienky ustanoví zákon.

Podľa čl. 1 dodatkového protokolu každá fyzická osoba alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť jeho majetku s výnimkou verejného záujmu a za podmienok, ktoré ustanovuje zákon a všeobecné zásady medzinárodného práva.

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

14. Ako zo sťažnosti sťažovateľa vyplýva, k porušeniu týchto ustanovení ústavy, listiny, dohovoru a dodatkového protokolu malo dôjsť rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžfk 3/2016 z 21. marca 2018 v dôsledku jeho nedostatočného odôvodnenia, arbitrárnosti a takou aplikáciou zákona o DPH a daňového poriadku, ktorá poprela

ich podstatu a zmysel, najmä pokiaľ ide o posúdenie dôkazného bremena v daňovom konaní a zákonnosť postupu správcu dane.

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

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

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

18. Úloha ústavného súdu sa vymedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach

a základných slobodách. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmavať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvedené 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. Ústavný súd poukazuje i na skutočnosť, že nie je a ani nemôže byť súdom skutkovým, t. j. jeho úlohou nie je nahrádzať činnosť všeobecných súdov.

19. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4 a) kópiou faktúry, b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom, c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať 1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska

alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, 2. množstvo a druh tovaru, 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis, 5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

20. Najvyšší súd rozsudok sp. zn. 3 Sžfk 3/2016 z 21. marca 2018 odôvodnil takto:

21. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že správca dane pripísal na jeho t'archu, že jeho odberatelia v Maďarsku boli v čase daňovej kontroly nezastihnuteľní a nekontaktní, najvyšší súd konštatoval: *„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 sú nekontaktní, prípadne na účte neboli vykonané žiadne finančné operácie a maďarská daňová správa nemá žiadne informácie o ich podnikateľskej činnosti, jednoznačne spochybňujú 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 zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky*

skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov a výšku dane). 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 naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. 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 § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. oprávnené. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/97/2010).“

22. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že rozhodnutie krajského súdu je nedostatočne odôvodnené, pretože krajský súd neuviedol, aké ďalšie opatrenia mal vykonať a nevykonal ich, najvyšší súd konštatoval, že súd „nemôže daňovému subjektu určovať, aké dôkazy má predložiť, prípadne, čo má ešte vykonať, pretože právne vzťahy medzi podnikateľmi sú rôznorodé a je na každom subjekte, ako bude vykonávať svoju podnikateľskú činnosť a zabezpečiť jej riadne fungovanie.“.

23. Ďalej najvyšší súd k otázke dôkazného bremena dodal: „Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarováných 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 zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. 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. 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.“

24. Najvyšší súd ďalej poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie: „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). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach [REDACTED] č. C-80/11 a C-142/11), (bližšie v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012). Žalobca si závery z vyššie uvedených rozsudkov Súdneho dvora EÚ prispôbil a účelovo vyložil, preto nemožno priznať jeho námietkam opierajúcim sa o uvedené rozsudky Súdneho dvora EÚ úspech.“

25. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že správca dane je povinný prihliadať na všetko, čo v konaní vyšlo najavo, a nepostupoval tak, najvyšší súd uviedol, že „zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza 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.“.

26. K námietke sťažovateľa, že v jeho veci mal byť priznaný priamy účinok čl. 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES a krajský súd takto nepostupoval, najvyšší súd zaujal takéto stanovisko: *„Ani daňové orgány ani súd prvého stupňa sa nedopustili nesprávnych záverov a ani neporušili právo Únie, ak žalobcu neoslobodili od dane, keďže 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. V tejto súvislosti je potrebné poukázať 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. 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 zaťažené 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 SD EÚ 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.“

27. Vo vzťahu k námietke dĺžky daňovej kontroly a jej prerušenia najvyšší súd uzavrel, že sa „stotožnil s krajským súdom, že daňová kontrola bola riadne prerušená, a tak žiadna z daňových kontrol netrvala viac ako jeden rok“.

28. Ústavný súd považuje takéto odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (posudzované i v kontexte dôvodov rozsudku krajského súdu) za dostatočné, najvyšší súd v ňom zrozumiteľne reagoval na všetky argumenty sťažovateľa v kasačnej sťažnosti a odôvodnenie jeho rozhodnutia preto spĺňa všetky ústavné požiadavky.

29. Podstatou sťažnosti sťažovateľa je jeho kritika posúdenia dôkazného bremena najvyšším súdom a jeho primeranosti uvalenej na sťažovateľa.

30. Ústavný súd považuje ponajprv za potrebné uviesť, že právna úprava daňového konania a oslobodenia od DPH je založená na princípe, podľa ktorého dôkazné bremeno o splnení podmienok na oslobodenie od DPH znáša daňový subjekt, ktorý oslobodenie uplatňuje (napr. III. ÚS 78/2011), pričom oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t. j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda daňovú

transakciu medzi týmito subjektmi aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte. V daňovom konaní je preto nutné skúmať nielen prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník z dodávateľa na odberateľa, ale zároveň aj fyzický pohyb tovaru.

31. Ústavný súd už opakovane uviedol aj to, 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 preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom si splnil svoju dôkaznú povinnosť a je len na daňovom subjekte, či spochybenie pôvodných dôkazov správcom dane vyvráti predložením dôkazov ďalších.

32. Sťažovateľ však dôkazy, ktorými by preukázal dodanie tovaru odberateľovi uvedenému na faktúre, nepredložil. Iba preukázanie odovzdania tovaru prepravcovi ani podľa názoru ústavného súdu nemožno považovať za dostatočné, a to ani v prípade, ak dôjde k prechodu tovaru cez štátnu hranicu. Je tomu tak preto, že rozhodujúcim je skutočné dodanie tovaru odberateľovi uvedenému na faktúre. Je preto vecou daňového subjektu, aby vykonal dostatočné opatrenia, a to aj v súvislosti s prepravou, aby mohol v prípade potreby spoľahlivo preukázať dodanie tovaru odberateľovi na konkrétnom mieste v inom členskom štáte.

33. Aj v skoršej rozhodovacej praxi najvyššieho súdu sa ustálil názor, podľa ktorého dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt; pričom samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce, pretože faktúra, resp. CMR je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie; to, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je zaúčtovaný v zmysle

zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

34. Ústavný súd opakovane vyslovil, že nepovažuje tento prísny prístup najvyššieho súdu pri výklade zákona o DPH za rozporný s účelom a zmyslom právnej úpravy a ani za neprimerane formalistický. Intrakomunitárne dodávky tovaru sú nepochybne z tohto hľadiska pre predávajúceho určitým rizikom, a to zvlášť vtedy, ak ponechá prepravu tovaru do iného členského štátu na nadobúdateľa, a preto kladú na predávajúceho zvýšené nároky, ktoré sa musia prejavovať i v spôsobe a rozsahu prijatých opatrení v rámci kritéria ich rozumnej primeranosti. Je to však dôsledok slobody pohybu tovaru, keď pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru nie je pohyb tovaru cez hranice štátov monitorovaný, a preto ani nie je možné vylúčiť riziko vzniku daňových podvodov.

35. Ústavný súd vzhľadom na uvedené už pri predbežnom prerokovaní sťažnosti dospel k záveru, že postup najvyššieho súdu nemožno spochybniť z hľadiska požiadavky účinnej ochrany základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu, ktorého porušenie tvrdí. Názor najvyššieho súdu, podľa ktorého sťažovateľ v daňovom konaní dôkazné bremeno neunesol, považuje ústavný súd za plne založený na ústavne konformnej aplikácii ustanovení daňového poriadku a zákona o DPH. Tak, ako to vyplýva i z rozsudku najvyššieho súdu, sťažovateľ síce v zákone o DPH uvedenú dokumentáciu k uplatnenému nároku na oslobodenie od dane predložil, avšak správcovi dane sa podarilo dôkaznú silu tejto dokumentácie vyvrátiť, a preto bol sťažovateľ povinný predložiť ďalšie dôkazy, ak chcel dôkazné bremeno týkajúce sa svojho tvrdeného práva uniesť, čo však už neurobil.

36. Pokiaľ sťažovateľ vyčíta najvyššiemu súdu, že neuviedol, aké konkrétne dôkazy mal predložiť, aby uniesol dôkazné bremeno, ani podľa názoru ústavného súdu najvyšší súd takáto povinnosť nezaťažovala. Aj v daňovom konaní možno ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu rozhodujúcich skutočností (§ 24 daňového poriadku). Nie je vecou súdu či správcu dane, aby daňovému subjektu túto skutočnosť pripomínal, či upriamoval jeho pozornosť na konkrétne dôkazy, ktoré môže vo svoj

prospech predložiť. Naopak, je vecou daňového subjektu, aby sám predložil alebo navrhol konkrétne dôkazy.

37. Z uvedených dôvodov ústavný súd odmietol sťažnosť sťažovateľa na porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

38. Pokiaľ sťažovateľ namietal porušenie čl. 47 ods. 3 ústavy postupom najvyššieho súdu v konaní o kasačnej sťažnosti, ústavný súd nenachádza v rozhodnutí najvyššieho súdu ani v kontexte sťažovateľom uvedených skutočností v jeho sťažnosti oporu pre záver o možnom porušení tohto práva.

39. Ústavný súd uznáva, že rozhodnutiu všeobecného súdu musí predchádzať jeho postup zodpovedajúci garanciam spravodlivého súdneho konania vrátane rešpektovania princípu rovnosti zbraní. Podstatou tohto princípu je, aby obe strany súdneho konania mali reálnu možnosť predložiť argumenty a reagovať na argumenty druhej strany.

40. Pretože sťažnosť sťažovateľa smeruje proti rozhodnutiu o kasačnej sťažnosti podanej proti právoplatnému rozsudku krajského súdu, aj ústavnému súdu patrí zaoberať sa namietaným porušením čl. 47 ods. 3 ústavy iba vo vzťahu ku konaniu pred kasačným súdom. Ani zo sťažnosti sťažovateľa však nevyplýva, že by mu najvyšší súd neumožnil reagovať na argumentáciu žalovaného, dokazovanie vykonávané nebolo. Vzhľadom na uvedené ústavný súd nenachádza v okolnostiach sťažovateľovej veci náznaky porušenia čl. 47 ods. 3 ústavy, a preto sťažnosť sťažovateľa aj v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

41. K porušeniu základného práva vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom podľa čl. 48 ods. 2 ústavy a čl. 38 ods. 2 listiny malo podľa tvrdení sťažovateľa dôjsť tým, že svedkovia vypočúvaní v jeho veci maďarskými orgánmi boli vypočutí bez upovedomenia o výsluchu sťažovateľa.

42. Z obsahu kasačnej sťažnosti vyplýva, že jej súčasťou táto argumentácia nebola. Vzhľadom na viazanosť kasačného súdu kasačnou sťažnosťou (§ 453 SSP) sa najvyšší súd preto nemohol touto argumentáciou sťažovateľa zaoberať a poskytnúť mu ochranu, čo vylučuje možnosť porušenia čl. 48 ods. 2 ústavy, resp. čl. 38 ods. 2 listiny najvyšším súdom. Navyše vzhľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že pokiaľ sťažovateľ na ochranu tohto základného práva nevyužil kasačnú sťažnosť, nepatrí ani ústavnému súdu právomoc zaoberať sa tvrdeným porušením tohto základného práva, a to pre nevyčerpanie účinných prostriedkov nápravy sťažovateľom vo vzťahu k tomuto základnému právu. Ústavný súd preto odmietol sťažnosť v tejto časti z dôvodu nedostatku právomoci (§ 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde).

43. Porušenie čl. 48 ods. 1 ústavy a čl. 38 ods. 1 listiny odôvodnil sťažovateľ svojím podozrením, že jeho žaloba nebola pridelená na krajskom súde systémom náhodného výberu. Na odôvodnenie tohto tvrdenia poukázal na to, že podľa jeho vedomostí všetky jeho žaloby boli na krajskom súde pridelené iba jednému zo senátov, hoci senátov existuje viac.

44. Základné právo na zákonného sudcu predstavuje v právnom štáte jednu zo základných garancií nezávislého a nestranného rozhodovania súdu a sudcu. Toto základné právo je ústavnou zárukou pre každého účastníka konania, že v jeho veci bude rozhodovať súd a sudcovia, ktorí sú na to povolání podľa vopred známych pravidiel (I. ÚS 239/04, IV. ÚS 257/07).

45. Ako zo sťažnosti sťažovateľa vyplýva, táto smeruje proti rozhodnutiu najvyššieho súdu ako súdu kasačného, ktorý vo veci konal na základe kasačnej sťažnosti a preskúmaval právoplatný rozsudok krajského súdu v medziach kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ medzi jej dôvodmi neuviedol svoje výhrady k prideleniu veci senátu krajského súdu, ktorý vo veci vydal rozsudok napadnutý kasačnou sťažnosťou. Za tejto situácie považuje ústavný súd za vylúčené, aby rozhodnutím najvyššieho súdu ako súdu kasačného mohlo byť porušené základné právo sťažovateľa na zákonného sudcu.

46. Pri posudzovaní tvrdenia sťažovateľa o porušení čl. 13 dohovoru ústavný súd vychádzal z toho, že tento článok dohovoru sa vzťahuje iba na prípady, v ktorých sa sťažovateľovi podarí preukázať aspoň pravdepodobnosť tvrdenia, že sa stal obeťou porušenia práv zaručených dohovorom. Pretože ústavný súd nezistil porušenie práva sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, ako zjavne neopodstatnenú odmietol jeho sťažnosť i v časti týkajúcej sa porušenia čl. 13 dohovoru.

47. Pokiaľ sťažovateľ namieta porušenie čl. 20 ods. 1, 5 ústavy a čl. 1 dodatkového protokolu, vychádza z toho, že nepriznaním nadmerného odpočtu DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia došlo k porušeniu označených práv tým, že nezískal majetok, na nadobudnutie ktorého mu patrila legitímna nádej. Ústavný súd uznáva, že právom na majetok v zmysle čl. 1 dodatkového protokolu môže byť nielen majetok existujúci, ale i majetok, vo vzťahu ku ktorému patrí subjektu legitímna nádej na jeho nadobudnutie. Táto legitímna nádej však predpokladá splnenie všetkých zákonom stanovených podmienok na nadobudnutie majetku. Ako je ale zrejmé, vo veci sťažovateľa tento nespĺnil zákonné podmienky na získanie nadmerného odpočtu DPH a práve z tohto dôvodu mu nadmerný odpočet nebol priznaný. Navyše, ako už ústavný súd viackrát uviedol, možnosť porušenia základných práv hmotného charakteru (v danom prípade základného práva podľa čl. 20 ústavy a práva podľa čl. 1 ods. 1 dodatkového protokolu) treba posudzovať vo vzťahu k porušeniu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Inými slovami, ak súd pri výkone súdnej právomoci neporuší ústavno-procesné princípy, nemôže len samotným jeho rozhodnutím dochádzať k porušeniu iných práv účastníkov hmotnej povahy (napr. II. ÚS 78/05, IV. ÚS 301/07, III. ÚS 218/07, III. ÚS 70/08, III. ÚS 465/2011). Vo veci sťažovateľa nebolo však ústavným súdom zistené porušenie základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivý proces.

48. Vo vzťahu k namietanému porušeniu čl. 35 ods. 1 ústavy zaručujúceho právo na podnikanie ústavný súd rovnako uvádza, že porušenie základného práva priznaného týmto článkom nemôže samo osebe nastať rozhodnutím štátneho orgánu, ktorým tento orgán uplatní svoju právomoc (I. ÚS 44/03). Aj o prípadnom porušení základného práva podľa čl. 35 ods. 1 ústavy by bolo možné uvažovať v zásade len vtedy, ak by zo strany

všeobecného súdu primárne došlo k porušeniu niektorého zo základných práv, resp. ústavno-procesných princípov vyjadrených v čl. 46 až čl. 50 ústavy, resp. v spojení s ich porušením (IV. ÚS 326/07, IV. ÚS 43/2012), čo sa v danom prípade podľa názoru ústavného súdu nestalo.

49. Pokiaľ sťažovateľ osobitne namieta porušenie čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 2, čl. 13 ods. 1 ústavy a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii, ústavný súd odmietol sťažnosť v tejto časti z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti preto, že tieto ustanovenia nemožno považovať za ustanovenia upravujúce základné práva, ktoré by podliehali samostatnej ochrane prostredníctvom inštitútu sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy.

50. Vzhľadom na uvedené rozhodol ústavný súd tak, že sťažnosť ako celok odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

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

V Košiciach 17. októbra 2018