



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 106/2019-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 6. júna 2019 v senáte zloženom z predsedníčky Jany Laššákovej a zo sudcov Petra Molnára a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti AGROCONTRACT Mikuláš, a. s., IČO 36 521 094, Mikuláš 631, Dubník, právne zastúpenej advokátkou JUDr. Luciou Kolníkovou, advokátska kancelária, Radvanská 1, Bratislava, vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 38/2016 z 13. februára 2018 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti AGROCONTRACT Mikuláš, a. s., o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 1. júna 2018 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti AGROCONTRACT Mikuláš, a. s., IČO 36 521 094, Mikuláš 631, Dubník (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. I Sžf 38/2016 z 13. februára 2018 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok Krajského súdu v Nitre (ďalej len „krajský súd“) č. k. 11 S 51/2015-56 z 18. novembra 2015, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka ako žalobca domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“ alebo „finančné riaditeľstvo“) č. 1100301/1/369693/2014/5098 z 15. augusta 2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj „daňový úrad“ alebo „správca dane“) č. 9412401/5/1616917/2014 z 25. apríla 2014.

Správca dane podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil sťažovateľke rozdiel dane v sume 112 671,84 eur za zdaňovacie obdobie september 2008 z tovaru, ktorý sťažovateľka deklarovala ako dodaný do Českej republiky v zmysle § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane konštatoval, že na základe výsledkov vykonaného dokazovania nebolo preukázané dodanie tovaru do Českej republiky odberateľovi, ktorý je uvedený na predložených prepravných dokladoch a na faktúrach, čím nebolo preukázané splnenie podmienok pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH.

Žalovaný (finančné riaditeľstvo) vo svojom rozhodnutí poukázal na zistenia správcu dane o prepravcoch, ktorí mali podľa sťažovateľkou predložených medzinárodných nákladných listov (ďalej aj „CMR“) uskutočniť prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Z týchto zistení vyplynulo, že ani jeden z dosiaľ ekonomicky činných prepravcov, ktorí mali prepravu vykonať, nepotvrdil jej vykonanie, tak ako je uvedené na predložených CMR a deklarované na faktúrach, teda že bol tovar dodaný na územie Českej republiky odberateľovi [REDACTED].

2.1 Najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol:

«Po preverení splnenia podmienok vykonania súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd sčasti stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. S ohľadom na vymedzenie odvolacích dôvodov pripadlo Najvyššiemu súdu posúdiť predovšetkým to, či žalobca preukázal v súlade s citovanými ustanoveniami zákona o DPH odoslanie alebo prepravenie predmetného tovaru odberateľovi do Českej republiky a v tejto súvislosti či krajský súd posúdil vec v intenciách vyššie označených rozhodnutí Súdneho dvora interpretujúcich príslušné ustanovenia smernice Rady 77/388/EHS, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES (tzv. Šiestej smernice), ktorá bola s účinnosťou od 01.01.2007 nahradená smernicou 2006/112/ES, bez zmeny podstaty v konaní posudzovaných otázok...

Daňová kontrola u žalobcu sa začala na základe podnetu orgánov českej finančnej správy, ktoré upozornili na nezrovnalosti v daňových výkazoch odberateľa. Ten mal podľa žalobcom deklarovanej skutočnosti v posudzovanom zdaňovacom období nakúpiť od žalobcu väčšie množstvo repky olejnej a zabezpečiť jej vývoz do iného členského štátu, k čomu sa nesporne zaviazal v kúpnej zmluve uzavretej so žalobcom...

Spôsob preukazovania realizácie intrakomunitárnej dodávky, v zmysle uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu, závisí podľa citovaných ustanovení zákona o DPH od toho, či prepravu vykonal žalobca osobne ako dodávateľ, alebo jeho odberateľ, poprípade na účet niektorého z nich iná osoba (prepravca).

V preskúmvanej veci vykonanie intrakomunitárnej prepravy zabezpečoval odberateľ prostredníctvom rôznych prepravcov. Prepravu uvedeného tovaru do Českej republiky

žalobca ako dodávateľ v priebehu daňovej kontroly preukazoval prepravnými dokladmi (CMR), ako aj kúpnu zmluvou s odberateľom a dodacími listami potvrdzujúcimi prevzatie tovaru odberateľom na území Slovenskej republiky.

Zo zistení správcu dane od miestne príslušných správcov dane pre prepravcov uvedených na CMR, ako aj od samotných prepravcov, vyplynulo, že preprava sa neuskutočnila tak, ako je uvedené v prepravných dokladoch.

Takmer pri všetkých deklarovanych prepravách jednotliví prepravcovia potvrdili uskutočnenie prepravy repky olejnej,

- avšak len v rámci územia Slovenskej republiky, prípadne do inej krajiny ako je Česká republika,

- pričom v niektorých prípadoch sa preprava realizovala od iného odosielateľa ako žalobcu,

- prípadne na objednávku a na účet inej spoločnosti ako odberateľa (napríklad [REDACTED]).

Žalobca tieto skutkové zistenia správcu dane nespochybnil.

Možno preto konštatovať, že hoci v súlade s kúpnu zmluvou jeho dodaním na území Slovenskej republiky prešlo na odberateľa právo nakladať s tovarom ako vlastník, žalobca ako dodávateľ predloženými listinami nepreukázal naplnenie zákonnej podmienky uvedenej v § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, že v dôsledku prepravy deklarovanej predloženými dokumentárni CMR tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky (viď... rozsudok Teleos, jeho marginálny bod č. 42).

Keďže pre priznanie oslobodenia od dane pri intrakomunitárnej dodávke je premiestnenie tovaru zo štátu odoslania do štátu nadobudnutia hore uvedenou základnou podmienkou, žalobcovi s ohľadom na zistené skutočnosti toto právo vzniknúť nemohlo.

Súdny dvor napríklad v rozsudku Mecsek-Gabona poukázal na osobitosti pohybu tovaru v intrakomunitámom priestore tým, že z dôvodu zrušenia kontrol tovaru a osôb na hraniciach medzi členskými štátmi je pre národné daňové orgány ťažké overiť, či tovar fyzicky opustil územie dotknutého členského štátu. Preto v zmysle judikatúry Súdneho dvora je i z tohto pravidla nutné pripustiť výnimku a uznať oslobodenie od dane dobromyseľnému dodávateľovi, ktorý sa napriek vynaloženiu primeranej obozretnosti stal súčasťou podvodnej schémy...

Žalobca vo svojich argumentoch všeobecne deklaroval, že prijal všetky rozumné a primerané opatrenia, aby vylúčil svoju účasť na prípadnom daňovom podvode a ďalej tvrdil, že pokiaľ jeho odberateľ porušil svoju zmluvnú povinnosť prepraviť tovar do iného členského štátu (Českej republiky), túto skutočnosť žalobca nespôsobil, a preto na neho nemožno preniesť povinnosť dodatočne zaplatiť daň.

S uvedenou argumentáciou sa v prípade žalobcu odvolací súd nemohol stotožniť. Je síce pravdou, že z judikatúry Súdneho dvora, na ktorú sa žalobca odvoláva, možno vyvodiť právo dobromyselného dodávateľa na oslobodenie od dane aj v prípade preukázania, že v dôsledku spáchania podvodu zo strany nadobúdateľa, o ktorom dodávateľ nevedel, poprípade ani vedieť nemohol, tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania (viď najmä... rozsudok Teleos, marginálny bod č. 50).

Avšak rešpektujúc zásady právnej istoty a proporcionality, za dobromyselného možno podľa názoru odvolacieho súdu považovať len takého dodávateľa, ktorý skutočne prijal všetky rozumné opatrenia, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (m. m. rozsudky sp. zn. C-439/04 Kittel a sp. zn. C-440/04 Recolta Recycling SPRL, marginálny bod č. 51).

Žalobca svoju dobrú vieru, že v prípade tovaru odovzdanému odberateľovi skutočne dôjde k jeho preprave do iného členského štátu, odvíja iba zo zmluvného záväzku svojho odberateľa prepravu zabezpečiť, pričom vlastnú vynaloženú starostlivosť riadneho obchodníka videl v nasledujúcich opatreniach, že si

- preveril existenciu odberateľa a jeho registráciu na daň v Českej republike,*
- zabezpečil bezhotovostné úhrady za odovzdaný tovar platbou na svoj účet ako predávajúceho a*
- prevzal zmluvný záväzok zabezpečiť prepraviť tovar na územie iného členského štátu.*

Tieto opatrenia možno podľa názoru odvolacieho súdu považovať za rozumné a primerané len z pohľadu obozretného predávajúceho, ktorý sa chce uistiť, že tovar dodáva existujúcej spoločnosti registrovanej na daň v Českej republike ako svojmu odberateľovi, táto česká spoločnosť nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník na území Slovenskej republiky, následne zabezpečí prepravu do iného členského štátu a za odobratý tovar mu riadne zaplatí na účet.

Avšak splnenie záväzku u svojho odberateľa, že
- tovar prepraví na územie iného členského štátu,
- akým spôsobom tak urobí a
- kde tovar vyloží,

si žalobca napriek implicitne znášanému dôkaznému bremenu pre daňové účely pri uskutočnení dodávok nepreveril, a možno konštatovať, že v tomto smere je nutné zdôrazniť, že v zmysle svojho práva na oslobodenie od DPH nepreukázal vykonanie žiadnych opatrení, aby sa ubezpečil, že tovar opustil územie Slovenskej republiky.

Žalobca si musel byť podľa Najvyššieho súdu pritom vedomý, že po zrušení hraničnej kontroly medzi členskými štátmi môžu daňové orgány overiť (vid' bod č. 39), či tovar fyzicky opustil alebo neopustil územie členského štátu odoslania, predovšetkým na základe dôkazov predložených zdaniteľnými osobami.

Odvolaací súd poukazuje na to, že o tom, do ktorého členského štátu a kam bude tovar vyvezený, nie je žiadna zmienka v kúpnej zmluve medzi žalobcom a jeho odberateľom, v dokumentoch vystavených pri odovzdaní a prevzatí tovaru, ani vo faktúrach, kde sa taktiež uvádza len to, že ide o dodanie tovaru do iného členského štátu.

Žalobca napriek svojej povinnosti v zmysle § 43 zákona o DPH nepredložil žiadne dôkazy o tom, že by si bol pred dodaním tovaru, pri jeho expedovaní na prepravu, či po vykonaní deklarovanej prepravy, akýmkoľvek spôsobom preveril, aké je miesto určenia tovaru a či sa preprava do tohto miesta naozaj uskutočnila. Naopak zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že sa jednoducho spoľahol na zmluvne prevzatý záväzok odberateľa prepraviť tovar z územia Slovenskej republiky na územie iného členského štátu, bez toho, aby vyvinul akúkoľvek snahu sa ubezpečiť o splnení tohto záväzku.

Za týchto okolností nemožno žalobcu považovať za dobromyseľnú „obeť“ podvodného konania odberateľa, ako sa to snaží sám žalobca naznačiť, a priznať mu oslobodenie od dane z dodávok tovaru, pri ktorom i v dôsledku nedostatku jeho prezieravosti a opatrnosti nedošlo k jeho fyzickej preprave do iného členského štátu. Žalobca nekonal so starostlivosťou riadneho obchodíka a nepreukázal prijatie rozumných a primeraných opatrení na preverenie, či predmetný tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky.

Preto sa nemôže úspešne dovolávať uplatnenia zásady právnej istoty a ochrany pred dodatočným zdanením dodávok s poukazom na citovanú judikatúru Súdneho dvora.

V uvedenej súvislosti Najvyšší súd poukazuje na svoju početnú judikatúru (napríklad rozsudok sp. zn. I Sžf 22/2016) týkajúcu sa definovania predpokladov obozretnosti daňového subjektu a primeranej starostlivosti...

S ohľadom na pasívny postoj žalobcu k prevereniu splnenia podmienok oslobodenia od dane nemožno konštatovať, že zdanením predmetných dodávok v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH došlo k neprimeraného prenosu zodpovednosti za zaplatenie dane na žalobcu.

Pokiaľ ide o odvolaciu námietku týkajúcu sa tvrdenej nepreskúmateľnosti a zmätočnosti rozsudku krajského súdu, túto považoval odvolací súd tiež za neopodstatnenú a je toho názoru, že krajský súd svoje právne závery riadne zdôvodnil, pričom vzal do úvahy i judikatúru Súdneho dvora, na ktorú sa žalobca odvolával. Žalobcom namietaná formulácia z odôvodnenia rozsudku, že ustanovenie § 43 zákona o DPH nikdy nevychádzalo z dobrej viery platiteľa dane, ale vždy z objektívneho preukázania dodania tovaru do iného členského štátu, vychádza z prvotnej jazykovej interpretácie predmetnej právnej normy. Nešlo však o jediný spôsob výkladu krajským súdom aplikovaného práva, keďže krajský súd aplikoval a interpretoval vnútroštátnu právnu úpravu so zreteľom na ciele smernice 2006/112/ES (čl. 138 a nasledujúce), pričom zrozumiteľne zdôvodnil, prečo pri posúdení prejednávaného prípadu nemožno použiť žalobcom citované body rozhodnutí Súdneho dvora vo veciach Teleos a i. a Netto Supermarkt. Niet preto dôvodu konštatovať, že krajský súd svojimi závermi poprel záväznosť rozhodnutí Súdneho dvora, prípadne že by závery jeho rozsudku boli nezrozumiteľné, zmätočné, či protirečivé.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd dospel k záveru, že súd prvého stupňa rozhodol po právnej stránke správne a v súlade so zákonom, keď sa na podklade riadne zisteného skutkového stavu v daňovom konaní stotožnil so závermi žalovaného a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Keďže námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.»

3. Svoje námietky sťažovateľka rozdelila do dvoch celkov:

3.1 K namietanému porušeniu práva na súdnu ochranu a na spravodlivé súdne konanie

3.1.1 Podľa sťažovateľky odôvodnenie napadnutého rozsudku v smere, že sťažovateľka nepreukázala vykonanie žiadnych opatrení, aby sa ubezpečila, že tovar opustil územie Slovenskej republiky a v dôsledku nedostatku jeho prezieravosti a opatrnosti nedošlo k jeho fyzickej preprave do iného členského štátu, je v „krikľavom“ rozpore s logikou a ustálenou právnou praxou.

3.1.2 Podľa mienky sťažovateľky záver najvyššieho súdu, že nekonala so starostlivosťou riadneho obchodníka a nepreukázala prijatie rozumných a primeraných opatrení na preverenie, či tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky, bez toho, aby bližšie uviedol, aké konkrétne opatrenia by mala prijať, resp. prečo ňou prijaté opatrenia neboli dostatočné a primerané starostlivosti riadneho obchodníka, je vo svojej podstate zjavne arbitrárny. Najvyšší súd sa s argumentmi sťažovateľky podľa jej slov aj s poukazom na citované rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vysporiadal svojvoľne, použitím nelogických úvah. Prijal tým nenáležitý záver o v podstate absolútnej zodpovednosti sťažovateľky za účasť na „daňovom podvode“ odberateľa.

3.1.3 Sťažovateľka je presvedčená, že konala v súlade so starostlivosťou riadneho obchodníka a prijala všetky primerané a rozumné opatrenia, ktoré boli v jej moci, aby vylúčila svoju účasť na daňovom podvode. Preto od sťažovateľky podľa jej presvedčenia nemožno požadovať dodatočné zaplatenie DPH. Sťažovateľka sa pred uzavretím zmluvy s odberateľom uistila, či odberateľ reálne existuje a či je platiteľom dane z pridanej hodnoty, žiadala od odberateľa bezhotovostné úhrady platbou na jej účet v deň dodania tovaru a podľa čl. V ods. 5 kúpnej zmluvy zabezpečila, že podmienky intrakomunitárneho dodania budú zákonným spôsobom zabezpečené.

3.1.4 Sťažovateľka odkazuje na judikatúru Súdneho dvora a uvádza, že podľa bodu 50 jeho rozsudku vo veci Teleos a i. totiž nemožno nútiť dodávateľa, aby zaplatil

DPH, ak sa ukáže, že z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, dotknutý tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania. Podľa bodu 58 uvedeného rozsudku vnútroštátne daňové predpisy nesmú preniesť všetku zodpovednosť za zaplatenie DPH na dodávateľa nezávisle od toho, či sa podieľal alebo nepodieľal na daňovom podvode nadobúdateľa. Sťažovateľka ďalej vo svojej ústavnej sťažnosti cituje z uvedeného rozhodnutia Súdneho dvora.

3.1.5 Podľa sťažovateľky v rozsudku Súdneho dvora Netto Supermarkt, na ktorý sa sťažovateľka tiež v podaniach odvolávala, sa Súdny dvor tiež zaoberal otázkou povinnosti predávajúceho dodatočne zaplatiť daň v prípade, ak bolo oslobodenie od dane priznané na základe dokladu sfalšovaného kupujúcim. Súdny dvor okrem toho, že poukázal najmä na citovaný rozsudok Teleos a i., uviedol, že dodávateľ musí mať možnosť spoliehať sa na zákonnosť činnosti, ktorú uskutočňuje, bez toho, aby hrozilo, že stratí svoje právo na oslobodenie od DPH, pokiaľ nemôže ani so starostlivosťou riadneho obchodníka zistiť, že podmienky oslobodenia v skutočnosti neboli splnené z dôvodu sfalšovania vývozného dokladu, ktorý predložil kupujúci.

3.1.6 Podľa názoru sťažovateľky preto možno prijať záver, že ak splnila podmienky oslobodenia od dane vrátane odoslania tovaru na územie iného členského štátu (Česká republika), avšak dodatočne sa preukáže, že tovar reálne nebol prepravený do Českej republiky, a pokiaľ túto skutočnosť nespôsobila sťažovateľka, ktorá si splnila všetky povinnosti ustanovené zákonom na oslobodenie od dane, ale ju spôsobil nadobúdateľ, povinnosť dodatočne zaplatiť DPH sa najmä vzhľadom na zásady právnej istoty a daňovej neutrality nevzťahuje na sťažovateľku, ale na nadobúdateľa, ktorý bol povinný zabezpečiť prepravu na územie Českej republiky, no túto povinnosť si nesplnil.

3.1.7 Sťažovateľka uzatvára, že ako predávajúci preukázala splnenie podmienok podľa § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH, a to kópiou faktúry, prepravným dokladom, kúpnu zmluvou a výdajkou, ktorá plní funkciu dodacieho listu.

3.2 K namietanému porušeniu práva vlastníť majetok

3.2 Sťažovateľka namieta, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo k odobreniu neoprávneného vyrubenia daňovej povinnosti, a tým k zásahu do práva sťažovateľky vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy. V dôsledku takejto daňovej povinnosti došlo totiž k ukráteniu majetku sťažovateľky.

4. Sťažovateľka navrhla vydať nález, ktorým by ústavný súd vyslovil:

„Základné právo sťažovateľa, spoločnosti AGROCONTRACT Mikuláš, a. s., Mikuláš 631, Dubník, pošta Pribeta, IČO: 36 521 094, na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, a základné právo vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, právoplatným rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 13. 2. 2018, sp. zn. 1Sžf/38/2016, v spojení s rozsudkom Krajského súdu v Nitre z 18. 11. 2015 sp. zn. 11S/51/2015, porušené bolo.

Zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 13. 2. 2018, sp. zn. 1Sžf/38/2016 a vec vracia Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy právneho zastúpenia...“

II.

5. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Podľa § 56 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd

každý návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní návrhu ústavný súd zisťuje, či dôvody uvedené v § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie.

Podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania,

- a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc,
- b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovел žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37,
- c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom,
- d) ktorý je neprípustný,
- e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou,
- f) ktorý je podaný oneskorene,
- g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

5.1 Dňa 1. marca 2019 nadobudol účinnosť zákon o ústavnom súde v čl. I § 1 až § 13 a § 16 až § 28 a § 32 až § 248 a § 250 a § 251. V zmysle § 246 ods. 1 a 2 zákona o ústavnom súde sa tento zákon použije aj na konania začaté do 28. februára 2019, pričom právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali do 28. februára 2019, zostávajú zachované.

5.2 Vec napadla ústavnému súdu 1. júna 2018 a bola pôvodne pridelená sudkyňi spravodajkyňi Ivette Macejkovej, ktorej 16. februára 2019 uplynulo funkčné obdobie sudkyne ústavného súdu. V zmysle čl. X ods. 2 Rozvrhu práce Ústavného súdu Slovenskej republiky na obdobie od 26. apríla 2019 do 31. decembra 2019 (ďalej len „rozvrh“) bola táto vec po 26. apríli 2019 v zmysle rozvrhu prerozdelená a náhodným výberom prostredníctvom technických a programových prostriedkov pridelená sudcovi spravodajcovi Ľubošovi Szigitimu a v zmysle čl. II bodu 3 rozvrhu prejednaná a rozhodnutá v druhom senáte ústavného súdu v zložení Jana Laššáková (predsedníčka senátu), Peter Molnár a Ľuboš Szigeti.

III.

6. Predmetom sťažnosti je predovšetkým námietka sťažovateľky, že záver najvyššieho súdu, že sťažovateľka nekonala so starostlivosťou riadneho obchodníka a nepreukázala prijatie rozumných a primeraných opatrení na preverenie, či tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky, bez toho, aby bližšie uviedol, aké konkrétne opatrenia by mala prijať, resp. prečo ňou prijaté opatrenia neboli dostatočné a primerané starostlivosti riadneho obchodníka, je zjavne arbitrárny.

A. K namietanému porušeniu čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

Všeobecne k daňovému konaniu

7. V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porov. Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.).

7.1 Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak 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.

7.2 Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.

7.3 Za relevantné námietky je potrebné považovať všetky námietky účastníka daňového konania, ak sú argumentačne podložené jeho tvrdením opierajúcim sa o zákonné ustanovenia, alebo v nich poukazuje na skutkové súvislosti, z ktorých si vytvoril svoj právny záver (porov. v tomto smere rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 43/2012 z 30. mája 2013, s ktorého závermi smerujúcimi k problematike argumentácie účastníka daňového konania sa ústavný súd stotožňuje).

K arbitrárnosti napadnutého rozsudku

8. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že daňový úrad v priebehu správneho (daňového) konania, súčasťou ktorého bola vykonaná daňová kontrola, vykonal dokazovanie okrem listinných dôkazov aj miestnym zisťovaním, dopytom u príslušného správcu dane v Českej republike, ako aj zohľadnením výpovede viacerých svedkov (prepravcov).

8.1 Správca dane v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že *„správca dane počas ústnych pojednávaní predložil platiteľovi k nahliadnutiu všetky dokumenty týkajúce sa vykonávanej daňovej kontroly (žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, čiastočnú odpoveď správcu dane na uvedenú žiadosť, žiadosti o vykonanie miestnych zisťovaní, odpovede na tieto žiadosti, vrátane zápisníc o miestnom zisťovaní a ústnom pojednávaní a dokumentov, ktorými prepravcovia preukázali svoje tvrdenia). Správca dane umožnil platiteľovi na jeho požiadanie aj opakovane nahliadnúť do spisových materiálov. Po vykonaní oboznámenia so zisteniami správcu dane a po predložení všetkých dokumentov k nahliadnutiu, zamestnanci správcu dane ústne i písomne do zápisnice oboznámili platiteľa o všetkých jeho právach.*

Správca dane pri ústnom pojednávaní konštatoval, že na základe dovtedy zistených skutočností nebolo preukázané splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nakoľko daňovým subjektom deklarované skutočnosti o dodaní a preprave tovaru z tuzemska do iného členského štátu sa nepotvrdili. “.

Podľa správcu dane s odkazom na vykonané rozsiahle dokazovanie, z ktorého je zrejmé, že preprava sa neuskutočnila tak, ako je uvedené v prepravných dokladoch, keďže takmer pri všetkých deklarovanych prepravách jednotliví prepravcovia potvrdili uskutočnenie prepravy repky olejnej len v rámci územia Slovenskej republiky, prípadne do inej krajiny, ako je Česká republika, pričom v niektorých prípadoch sa preprava realizovala od iného odosielateľa ako sťažovateľky, prípadne na objednávku a na účet inej spoločnosti ako odberateľa, vyplýva, že „*kontrolovaný platiteľ počas výkonu daňovej kontroly a aj pri predtým vykonanom miestnom zisťovaní za účelom preukázania splnenia podmienok oslobodenia od dane predložil:*

- faktúry vyhotovené pre odberateľa identifikovaného ako [REDACTED]

- prepravné doklady (CMR), na ktorých je uvedené miesto určenia - vykládky tovaru v inom členskom štáte Európskej únie,

- výdajky, na ktorých je pečiatka odberateľa [REDACTED] a nečitateľný podpis, evidenčné číslo motorového vozidla, na ktoré sa mal tovar nakladať, miesto určenia nie je uvedené,

- Kúpnu zmluvu, v ktorej odberateľ [REDACTED] prehlasuje, že tovar, ktorý je predmetom tejto zmluvy bude prepravený na územie iného členského štátu Európskej únie, (výpis z obchodného registra, splnomocnenie a osvedčenie o pridelení IČ DPH vyhotovené pre odberateľa)

- doklady o bezhotovostnej platbe fakturovaných súm - výpisy z účtu.

Predložením vyššie vymenovaných dokladov platiteľ splnil formálne podmienky pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Zákon o dani z pridanej hodnoty však nestojí len na formálnom vykázaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, v preverovanom prípade teda samotná existencia vymenovaných dokladov nie je dôkazom

toho, že nimi deklarované plnenia odrážajú skutočnosť tak, ako je to na dokladoch uvedené. Správca dane má v zmysle všeobecne platných právnych predpisov právo na vykonanie úkonov za účelom preverenia pravdivosti dokladov, ktorými platiteľ preukazuje v konkrétnom prípade právo na oslobodenie od dane...

Kontrolovaný platiteľ predložil faktúry vyhotovené za intrakomunitárne dodanie tovaru spoločnosti [REDAKOVANÉ], prepravné dokumenty - CMR, na ktorých je uvedené miesto určenia v členskom štáte Európskej únie v Českej republike, prípadne v Maďarsku, ale aj prepravný dokument, na ktorom nie je uvedené žiadne miesto určenia. Prijemcom tovaru mala byť vo všetkých prípadoch spoločnosť [REDAKOVANÉ]. Tak, ako je to v predchádzajúcej časti tohto dokumentu už podrobne uvedené, predložené dokumenty neodrážajú skutočnosť.

Vzhľadom na výsledky dokazovania správca dane považuje za nepreukázané samotné dodanie tovaru do členského štátu Česká republika odberateľovi [REDAKOVANÉ], ktorý je uvedený na predložených prepravných dokladoch a na faktúrach, čím nebolo preukázané splnenie podmienok pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov...

Písomné vyhlásenie odberateľa, že tovar prepravil do iného členského štátu kontrolovaný platiteľ nepredložil. Platiteľ predložil Kúpnu zmluvu uzatvorenú dňa 03.09.2008, t. j. v deň, keď bol tovar dodaný prvýkrát, v ktorej je uvedené prehlásenie odberateľa, že tovar bude prepravený na územie iného členského štátu. “.

8.2 K uvedenému finančné riaditeľstvo ako odvolací orgán poukázalo na skutočnosť, že „právo na oslobodenie od dane si uplatnil kontrolovaný platiteľ, ktorý má podľa zákona o dani z pridanej hodnoty povinnosť preukázať splnenie podmienok pre uplatnenie tohto práva. Navyše sa počas výkonu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní nepreukázalo, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov skutočne došlo tak, ako je to deklarované na listinných dokumentoch, ktoré predložil daňový subjekt - t. j. nebola preukázaná nielen preprava do iného členského štátu, ale ani skutočnosť, že preprava tovaru bola vykonaná na objednávku a účet ktoréhokolvek z deklarovaných účastníkov zdaniteľných obchodov. Táto skutočnosť nebola preukázaná ani svedeckou výpoveďou [REDAKOVANÉ]. Správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty a na základe skutočností zistených

pri výkone daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie, ktoré daňový subjekt v zákonom stanovenej lehote napadol. Vo svojom odvolaní nenamieta zistenia správcu dane, nemá námietky ani voči postupu správcu dane pri výkone kontroly resp. vo vyrubovacom konaní, preto je možné prijať záver, že zistené skutočnosti nespochybňuje. Následne je potom možno konštatovať, že rovnako nespochybňuje, že ním predložené dôkazy nezodpovedajú skutočnosti. Odvolací orgán trvá na tom, že doklady, ktorých pravdivosť sa nepreukázala, čo daňový subjekt ani nespochybňuje, nie je možné považovať za právne relevantné dôkazy. Opätovne poukazujeme na skutočnosť, že zistenia správcu dane daňový subjekt ani v jednom prípade nespochybnil a ani ich nenamieta. Je v tejto súvislosti potrebné zdôrazniť, že správca dane vo svojich záveroch nehovorí o daňovom podvode, ale konštatuje, že kontrolovaný platiteľ nepreukázal právo na oslobodenie od dane podľa zákona o dani z pridanej hodnoty účinného v čase deklarovanych zdaniteľných obchodov.“.

8.3 Na uvedené odôvodnenie rozhodnutí a vysporiadanie sa správnych orgánov s námietkami sťažovateľky poukázal v napadnutom rozsudku aj najvyšší súd a v odôvodnení napadnutého rozsudku reagoval na argumentáciu sťažovateľky týkajúcu sa judikatúry Súdneho dvora.

8.4 S ohľadom na uvedené ústavný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neutržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu vecí a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľky alebo nezohľadnil tvrdenia sťažovateľky o nevysporiadaní sa s jej námietkami v konaní pred krajským súdom alebo v správnom konaní (napr. so sťažovateľkiným deklarováním, že prijala všetky rozumné a primerané opatrenia, aby vylúčila svoju účasť na prípadnom daňovom podvode, a ďalej tvrdením, že pokiaľ jej odberateľ porušil svoju zmluvnú povinnosť prepraviť tovar do iného členského štátu, túto skutočnosť sťažovateľka nespôsobilá, a preto na ňu nemožno preniesť povinnosť dodatočne zaplatiť daň). Odôvodnenie napadnutého rozsudku a právny názor najvyššieho súdu ústavný súd hodnotí ako ústavne aprobovateľné, logické

a materiálne i formálne im nemožno vytknúť nesúlad s princípmi základných práv podľa čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 ústavy.

K dôkaznému bremenu

9. Sťažovateľka ďalej uviedla, že ako predávajúci preukázala splnenie podmienok podľa § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH, a to kópiou faktúry, prepravným dokladom, kúpnu zmluvou a výdajkou, ktorá plní funkciu dodacieho listu.

9.1 Najvyšší súd v napadnutom rozsudku uviedol: *«Možno preto konštatovať, že hoci v súlade s kúpnu zmluvou jeho dodaním na území Slovenskej republiky prešlo na odberateľa právo nakladať s tovarom ako vlastník, žalobca ako dodávateľ predloženými listinami nepreukázal naplnenie zákonnej podmienky uvedenej v § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, že v dôsledku prepravy deklarovanej predloženými dokumentárni CMR tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky (viď... rozsudok Teleos, jeho marginálny bod č. 42)...*

Žalobca napriek svojej povinnosti v zmysle § 43 zákona o DPH nepredložil žiadne dôkazy o tom, že by si bol pred dodaním tovaru, pri jeho expedovaní na prepravu, či po vykonaní deklarovanej prepravy, akýmkoľvek spôsobom preveril, aké je miesto určenia tovaru a či sa preprava do tohto miesta naozaj uskutočnila. Naopak zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že sa jednoducho spoľahol na zmluvne prevzatý záväzok odberateľa prepraviť tovar z územia Slovenskej republiky na územie iného členského štátu, bez toho, aby vyvinul akúkoľvek snahu sa ubezpečiť o splnení tohto záväzku.

Za týchto okolností nemožno žalobcu považovať za dobromyseľnú „obeť“ podvodného konania odberateľa, ako sa to snaží sám žalobca naznačiť, a priznať mu oslobodenie od dane z dodávok tovaru, pri ktorom i v dôsledku nedostatku jeho prezieravosti a opatrnosti nedošlo k jeho fyzickej preprave do iného členského štátu. Žalobca nekonal so starostlivosťou riadneho obchodíka a nepreukázal prijatie rozumných a primeraných opatrení na preverenie, či predmetný tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky.»

10. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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

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

10.1 Ústavný súd prvotne poznamenáva, že citované ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku upravuje otázku dokazovania v rámci správy daní vykonávanej správcom dane. V procese dokazovania podľa daňového poriadku sa nerozlišuje, či správca daní vykonal úkon z úradnej povinnosti alebo na základe návrhu (§ 3 ods. 5 daňového poriadku). Proces dokazovania súvisí so základnou zásadou správy daní, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku).

10.2 K dôkaznému bremenu v daňovom konaní existuje bohatá tuzemská aj zahraničná judikatúra, ako aj odborná spisba (k tomu pozri Kobík, J. – Šperl, J. Dokazování v daňovém řízení. 2. Přepřracované vydání. Praha : ASPI, 2005. 184 s.; Sochorová, V. Specifika dokazování v daňovém řízení. Praha : C. H. Beck, 2013. 208 s.; všeobecne k daňovému konaniu pozri Baxa, J. et al. Daňový řad. Komentář. I. a II. díl. Praha : Wolters Kluwer, 2011. 1793 s.; Kubincová, S. Daňový poriadok. Praha : C. H. Beck, 2015. 750 s.).

10.3 Ústavný súd v uznesení sp. zn. II. ÚS 784/2015 z 2. decembra 2015 právnou vetou (uznesenie publikované v Zbierke nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 72/2015) vyslovil, že „prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo osebe porušením základného práva daňového subjektu na inú právnu ochranu“. Inými slovami, aj daňový subjekt nesie v daňovom konaní dôkazné bremeno.

10.4 Nejvyšší správní soud České republiky (dále jen „nejvyšší správní soud“), na který je vhodné v tomto momente poukázat, k problematice v rozsudku sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012 uviedol: *„Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).*

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu

případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

10.5 Obdobné (až totožné) závěry najvyšší správny súd formuloval aj v rozsudku sp. zn. 8 Afs 37/2009 z 30. marca 2010 alebo v rozsudku sp. zn. 1 Afs 25/2012 zo 14. júna 2012 (porov. aj v nich citovanú prejudikatúru).

10.6 Výlučne pre akademické účely a účely právnej komparatistiky je možné poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v Spolkovej republike Nemecko a odkázať na rozhodnutie Spolkového finančného súdu (Der Bundesfinanzhof) sp. zn. V R 48/04 z 19. apríla 2007, v ktorom vyslovil prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní týkajúcom sa DPH v tom zmysle, že daňový subjekt je povinný v rámci svojej povinnosti kooperácie preukázať dôveryhodnosť predkladaných dôkazov (pozri bod 65 uvedeného rozhodnutia; rozhodnutie dostupné na <http://www.bundesfinanzhof.de/>).

10.7 S rovnakou pohnútkou ako v predchádzajúcom bode možno poukázať aj na prax z oblasti daňového práva uplatňovanú v právnej kultúre common law a ako príklad uviesť rozhodnutie Najvyššieho súdu Kanady vo veci Anderson Logging Co. v. The King, [1925] SCR 45, kde Najvyšší súd Kanady prvýkrát determinoval otázku dôkazného bremena na strane daňového subjektu v daňovom (odvolacom) konaní (pozri stranu 50 citovaného rozhodnutia dostupného na <http://scc-csc.lexum.com/scc-csc/en/nav.do>; k tomu porov. aj Innes, W. – Moorthy, H. Onus of Proof and Misterial Assumptions: The Role and Evolution of Burden of Proof in Income Tax Appeals. In: Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. 1988, Vol. 46, No. 6. p. 1196).

11. V predmetnej veci sťažovateľky táto na preukázanie uskutočnenia jej zdaniteľného plnenia odkázala na prepravné doklady – CMR a faktúry.

11.1 V tomto smere je potrebné poukázať na čl. 246 smernice Rady 2006/112 ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“), ktorý ukladá daňovému subjektu povinnosť zabezpečiť vierohodnosť pôvodu faktúry („*Po celé obdobie*

uchovávaní faktúr musí byť zaručená vierohodnosť ich pôvodu a neporušenosť ich obsahu, ako aj ich čitateľnosť“), teda potvrdenie totožnosti dodávateľa, resp. poskytovateľa alebo vyhotoviteľa faktúry. Tento článok smernice bol transponovaný do právneho poriadku § 71 zákona o DPH a má vplyv napríklad aj na odpočty DPH, ale aj na uvádzaný skutkový stav (v čase rozhodovania daňového úradu bola uvedená povinnosť zabezpečiť vierohodnosť faktúry upravená v § 71 ods. 3 zákona o DPH, pozn.).

11.2 Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

Podľa § 71 ods. 3 zákona o DPH (znenie platné a účinné ku dňu rozhodovania daňového úradu) zdaniteľná osoba je povinná zabezpečiť vierohodnosť pôvodu, neporušenosť obsahu a čitateľnosť faktúry od jej vydania do konca obdobia na uchovávanie faktúry. Ako spôsob zabezpečenia vierohodnosti pôvodu, neporušenosti obsahu a čitateľnosti faktúry možno použiť

- a) kontrolné mechanizmy podnikových procesov, ktoré spoľahlivo zabezpečia priraditeľnosť faktúry k dokumentom súvisiacim s dodaním tovaru alebo služby,
- b) zaručený elektronický podpis podľa osobitného predpisu alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho použitie zaručeného elektronického podpisu,
- c) elektronickú výmenu údajov, ak zmluva týkajúca sa tejto výmeny ustanoví použitie postupov zabezpečujúcich vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu údajov,
- d) iný spôsob zabezpečujúci vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu faktúry.

11.3 V neposlednom rade je možné poukázať na § 70 zákona o DPH, ktorý ukladá (a rovnako ukladal aj v čase daňovej kontroly a rozhodovania daňového úradu) platiteľovi dane povinnosť viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách, osobitne viesť záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Inak povedané, zákon o DPH ukladá

daňovému subjektu povinnosť viesť záznamy o tovare a službách a v rámci daňovej kontroly je povinný aj na ich základe preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru a služby.

11.4 Prevedené na skutkový stav v sťažovateľkinej veci, správca dane po preverení sťažovateľkou predložených listinných dôkazov (prepravné doklady – CMR, faktúry a kúpna zmluva) vyjadril na základe vykonaného dokazovania oprávnené pochybnosti o splnení podmienok pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Až po vyjadrení relevantných pochybnosti o splnení podmienok pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane vyzval správca dane sťažovateľku na splnenie si svojho dôkazného bremena. Tá však následne argumentovala, že vo veci dôkazného bremena pri preprave tovaru z tuzemska na územie iného členského štátu Európskej únie, toto bremeno prevzal na seba v zmysle kúpnej zmluvy kupujúci a to platiteľ (odberateľ) [REDACTED]. Ďalej však sťažovateľka nepredložila iné dôkazy (t. j. neunesla svoje dôkazné bremeno), ktoré by rozptýlili pochybnosti a najmä vyvrátili zistenia správcu dane o neuskutočnenej preprave repky olejnej tak, ako je uvedené v prepravných dokladoch.

11.5 S týmito závermi sa v konečnom dôsledku stotožnil aj najvyšší súd v napadnutom rozsudku. Podľa ústavného súdu nemožno napadnutému rozsudku v tomto smere vytknúť lakonickosť ani strohosť vo vzťahu k právnej problematike dokazovania (dôkazným bremenom) v daňovom konaní v spojitosti s vecou sťažovateľky, keďže najvyšší súd výstižne k tejto právnej otázke uviedol svoj právny názor.

11.6 Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je aj z pohľadu už popísaných záverov ústavne udržateľný a neexistuje v tomto smere ústavne relevantný dôvod na vyslovenie porušenia ústavných práv sťažovateľky po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

Záver

12. Keďže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti nezistil v postupe a v skutkových a právnych záveroch napadnutého rozsudku najvyššieho súdu nič ústavne nekonformné, čo by nasvedčovalo ich arbitrárnosti alebo ústavnej neakceptovateľnosti, odmietol ústavnú sťažnosť v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú z už popísaných dôvodov.

B. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

13. Právna vec sťažovateľky 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, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, 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 ESLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

13.1 Nasledovaním uvedenej judikatúry ESLP a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (prípadne extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie dane, ktorú bola sťažovateľka povinná platiť na základe daňových právnych predpisov v spojení s jej podnikateľskou činnosťou a hospodárskym výsledkom (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engellovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porov. Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd

odmieta ústavnú sťažnosť aj v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

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

V Košiciach 6. júna 2019