



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 397/2018-22

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 5. septembra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED] [REDACTED], právne zastúpenej advokátom JUDr. Ondrejom Krempaským, advokátska kancelária, Račianska 66, Bratislava, vo veci namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 8 Sžf 16/2015 a jeho rozsudkom z 27. apríla 2017 a takto

### **r o z h o d o l :**

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

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 31. júla 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľka“) vo veci namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 8 Sžf 16/2015 a jeho rozsudkom z 27. apríla 2017. Sťažnosť bola odovzdaná na poštovú prepravu 28. júla 2017.

2. Zo sťažnosti vyplýva, že Daňový úrad Bratislava (ďalej len „úrad“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu zameranú na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“) za mesiac september 2010. Sťažovateľka na výzvu úradu predložila obchodné a prepravné doklady preukazujúce pohyb tovaru od jeho nadobudnutia sťažovateľkou až do jeho dodania zahraničným odberateľom [REDACTED]. (ďalej len „odberateľ 1“) a [REDACTED] (ďalej len „odberateľ 2“) so sídlom v Maďarsku.

O vykonaní daňovej kontroly bol 24. januára 2012 vypracovaný protokol z daňovej kontroly č. 9102403/5/136/2012/Kri (ďalej len „protokol“). K obsahu a záverom sa sťažovateľka na základe výzvy úradu z 24. januára 2012 vyjadrila listom z 10. februára 2012 a namietala porušenie jej práv počas kontroly, k čomu bol vypracovaný dodatok k protokolu. Na 8. marec 2012 bolo nariadené ústne pojednávanie na prerokovanie záverov protokolu, z ktorého bola vypracovaná zápisnica. Na 12. marec 2012 bolo nariadené ústne pojednávanie, z ktorého bola tiež vypracovaná zápisnica. Dňa 16. marca 2012 sťažovateľka podala návrh na vykonanie dokazovania, v ktorom okrem iného žiadala aj zistenie pohybu kamiónov. Na tento návrh dostala sťažovateľka odpoveď až listom z 2. júla 2012.

Sťažovateľka predložila k vykonaniu daňovej kontroly obchodné doklady, ktorými v súlade s § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani“) preukazovala uskutočnenie intrakomunitárnych dodaní daňovým subjektom so sídlom v inej krajine Európskej únie (v Maďarsku). Sťažovateľka od začatia výkonu daňovej kontroly až do jej skončenia tvrdila a naďalej tvrdí, že predložením listín podľa citovaného ustanovenia si splnila dôkaznú povinnosť spojenú s preukázaním dôvodnosti uplatneného nároku. Tvrdila tiež, že odpovede maďarských orgánov na dožiadania v rámci medzinárodnej výmeny informácií nie sú dôkazmi spôsobilými na prijatie záveru, že nepreukázala dodanie tovaru odberateľovi v inej krajine Európskej únie. Opačný názor zastával úrad, ktorý založil svoje závery na informáciách získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Sťažovateľka odmietala spôsob, ktorým sa úrad vysporiadal s predloženými dôkazmi, a poukázala na to, že daňové orgány uprednostňujú fiškálny záujem pred zákonnosťou a je v podstate jedno, či je alebo nie je podaná námietka, pretože hodnoteniu dôkazov sa nevenuje žiadna pozornosť a ako dôkaz sa použije to, čo sa práve hodí, a do rozhodnutí daňových orgánov sa uvedú

zaužívané frázy (napr. že technicky sa dá vyhotoviť každý doklad alebo že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno, čím narušil jednotný systém dane a chcel získať neoprávnenú výhodu, a pod.). Jednotlivé úkony správcu dane nie sú vykonávané pre účely zistenia skutočného stavu, ale ide o čistú formalitu, pričom práva daňových subjektov vnímajú daňové úrady výlučne iba formálne.

Na základe záverov z kontroly úrad rozhodnutím č. 9102403/1/447218/2012/Fá z 13. marca 2012 sťažovateľke znížil nadmerný rozpočet o sumu 14 042,98 €. Závery uvedené v protokole sa premietli do odôvodnenia rozhodnutia a bez toho, aby boli vyhodnotené a vzaté do úvahy dôkazy predložené sťažovateľkou, úrad prijal záver, že technicky sa dá vyhotoviť každý doklad, nestačí predložiť účtovníctvo a tieto dôkazy nie sú dôkazom o tom, že sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to je deklarované. Rozhodnutie bolo zjavne založené na odpovediach maďarských orgánov získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií.

3. Na základe odvolania sťažovateľky rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „riaditeľstvo“) č. 1020502/1/1025606/2012/5085-r z 15. júna 2012 bolo rozhodnutie úradu zrušené s tým, že sa úrad v priebehu daňovej kontroly zameral iba na informácie poskytnuté od maďarských orgánov, pričom zo spisu nie je zrejmé, či úrad preveril existenciu fakturovaného tovaru, dodávateľa tohto tovaru a skladovanie tovaru. Nepreveril tiež, resp. neuviedol, z akého dôvodu bol tovar nakladaný na jednotlivých miestach uvedených na nákladnom liste CMR (ďalej aj „CMR“). V danom prípade riaditeľstvo zaujalo názor, podľa ktorého ak mal úrad pochybnosti o deklarováných obchodných transakciách (intra komunitárnych dodaniach v rámci Európskej únie), bolo v jeho právomoci dôkladne preveriť skutkový stav. Riaditeľstvo uložilo úradu v rámci ďalšieho konania vykonať úkony smerujúce k úplnému zisteniu skutkového a právneho stavu, preveriť existenciu predávaného tovaru, preveriť, či sťažovateľka zaplatila za dodanie tovaru, preveriť, kde bol tovar dodaný, preveriť skladovú evidenciu, dôvod nakládky na jednotlivých miestach uvedených na CMR, ako aj preveriť to, kto s tovarom nakladal.

4. Zo sťažnosti ďalej vyplýva, že sťažovateľka na výzvu úradu predložila pre účely miestneho zisťovania všetky listiny preukazujúce nadobudnutie tovaru od jej dodávateľov a zúčastnila sa aj výsluchu svedkov, ktorých vypočutie sama navrhla. Po ukončení

nariadeného preverovania bola sťažovateľka 12. decembra 2012 oboznámená so závermi. Aj keď dôkazy svedčili v prospech sťažovateľky a preukazovali, že ňou dodaný tovar reálne existoval, nemali žiadny právny význam. Úrad postupoval „štandardným spôsobom“, t. j. opísal do odôvodnenia rozhodnutia obsah listín bez toho, aby ich zhodnotil aj v kontexte skôr získaných dôkazov.

5. Novým rozhodnutím úradu č. 91020403/1/3765644/2012/Fá z 18. decembra 2012 bol sťažovateľke znížený nadmerný odpočet o sumu 14 042,98 €. Závery nového rozhodnutia boli rovnaké ako pred vykonaním úkonov, ktoré nariadilo riaditeľstvo. Sťažovateľka poukázala na to, že odôvodnenie rozhodnutia bolo rozšírené tým, že sa uviedol obsah listín v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ako aj miestneho zisťovania, avšak bez toho, aby sa dôkazy jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach vyhodnotili.

6. Na základe odvolania sťažovateľky rozhodnutím riaditeľstva č. 1100302/1/86338/2013/5085-r z 8. marca 2013 bolo rozhodnutie úradu z 18. decembra 2012 zmenené tak, že sťažovateľke sa nadmerný odpočet znížil o sumu 11 053,66 €. Riaditeľstvo sa stotožnilo so skutkovými zisteniami a právnym posúdením veci zo strany úradu a prevzalo v podstate závery úradu uvedené v protokole a v odôvodnení rozhodnutia. K zásadným námietkam sťažovateľky týkajúcim sa dokazovania, dôkazného bremena a hodnotenia dôkazov vo všeobecnosti uviedlo, že úrad nevychádzal len z dokladov predložených sťažovateľkou, ale vykonal dokazovanie formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o preprave tovaru na územie Maďarska. Pri dôkaznej povinnosti sťažovateľky to má znamenať, že ak úrad na základe určitých informácií (napr. odpovedí na medzinárodné žiadosti zaslaných maďarskou finančnou správou) nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov či vyjadrení sťažovateľky, nemusel tieto uznať ako relevantné, ak sťažovateľka ich hodnovernosť nepreukázala, resp. pochybnosti zistené úradom neodstránila.

Podľa presvedčenia sťažovateľky všeobecné závery riaditeľstva sú v rozpore s obsahom odôvodnenia rozhodnutia úradu, ale aj s obsahom spisu a nedávajú konkrétnu odpoveď ani na jednu jej námietku.

7. Žalobou podanou 19. apríla 2013 sa sťažovateľka domáhala zrušenia oboch rozhodnutí správnych orgánov.

8. Rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 5 S 95/2013-89 zo 4. novembra 2014 bola žaloba ako nedôvodná zamietnutá. Krajský súd sa stotožnil so skutkovými a právnymi závermi riaditeľstva, ktoré v celosti prevzal do svojho rozhodnutia. S námietkami sťažovateľky sa vysporiadal v podstate tým, že dôvody žaloby považoval za nepresvedčivé.

9. Na základe odvolania sťažovateľky rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 16/2015 z 27. apríla 2017 bol rozsudok krajského súdu potvrdený.

Rozsudok najvyššieho súdu bol právnomu zástupcovi sťažovateľky doručený 29. mája 2017 a v tento deň nadobudol aj právoplatnosť. Sťažnosť preto treba považovať za včas podanú.

10. Rozsudok najvyššieho súdu považuje sťažovateľka za arbitrárny (svojvoľný). Je to tak podľa nej preto, že rozsudok nekorešponduje s ustálenou judikatúrou ústavného súdu a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „súdny dvor“), preberá bez akceptovateľného zdôvodnenia závery z rozhodnutí správnych orgánov, hoci tieto nemajú rozumný základ v obsahu spisu a neposkytujú presvedčivú a uspokojivú odpoveď na námietky sťažovateľky. Ďalej je podstatné, že rozsudok je založený na extrémnom nesúlade právnych záverov s vykonaným dokazovaním a skutkovými a právnymi zisteniami, pričom interpretácia najvyššieho súdu týkajúca sa právnych predpisov upravujúcich dokazovanie je v extrémnom rozpore s prioritami spravodlivosti a zjavne nekorešponduje s rozsiahlou judikatúrou súdneho dvora. Rozsudok je nepresvedčivý, akceptuje postupy správnych orgánov a preberá hodnotenie dôkazov, ktoré nemajú akceptovateľný racionálny základ. Toleruje tiež svojvoľu správnych orgánov, ktoré postupovali výlučne formalisticky.

Správne orgány poukazujú na jednotný systém dane na území Európskej únie, avšak pri posudzovaní dodržiavania právnych predpisov sa zameriavajú výlučne na to, aby slovenský subjekt daň zaplatil do štátneho rozpočtu. Postupy správnych orgánov pri správe dane sú založené na tom, že ak daňový orgán nadobúdateľa tovaru v inej krajine Európskej únie oznámi, že tento nepodal daňové priznanie, je to dôkazom o tom, že dodávateľ (v danom prípade sťažovateľka) neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že intrakomunitárne dodanie (zdaniteľný obchod) sa naozaj uskutočnilo. Za dôkaz o nedodaní tovaru a neunesení dôkazného bremena sa považuje aj to, že nadobúdateľ tovaru sa nedostaví na výzvu daňového orgánu inej krajiny, a tiež to, že vyhlási, že nemá účtovnú evidenciu, resp. že mu nebol dodaný tovar a podobne. Na odmietnutie dôkazov predložených sťažovateľkou tak postačuje vyhlásenie, že technicky sa dá vyhotoviť každý doklad. Z týchto záverov zároveň vyplýva, že nadobúdateľ tovaru so sídlom v inej krajine Európskej únie svoje tvrdenia preukázať nemusí, pričom sťažovateľkou predložené doklady nie sú dostatočným dokladom, pretože teoreticky je technicky možné vyhotoviť každý doklad. Úrad si splnil povinnosť, týmto výkladom zabezpečil príjem finančných prostriedkov do rozpočtu, aj keď listinné dôkazy predložené sťažovateľkou preukazujú, že tovar bol dodaný nadobúdateľovi so sídlom na území iného štátu Európskej únie v súlade s § 43 ods. 1 a 5 zákona o dani, resp. dôkazy svedčia o tom, že povinnosť zaplatiť daň má nadobúdateľ v inom štáte do rozpočtu toho štátu, v ktorom sa tovar nachádza. Podľa názoru sťažovateľky nebol totiž predložený taký dôkaz, ktorý by preukázal, že tovar nebol dodaný zdaniteľnej osobe so sídlom v inom štáte a prepravený na územie Maďarska.

Vykonané dokazovanie a dôkazy nachádzajúce sa v spise (ak z nich možno vyvodiť nejaký skutkový a právny záver) nesvedčia o vykonaní rozsiahleho dokazovania, ale sú vyjadrením toho, že na základe týchto dôkazov nie je možné za použitia logického myslenia prijať záver, že sťažovateľka nepreukázala oprávnenosť uplatneného nároku na odpočet dane. Listiny obstarané úradom a listiny predložené sťažovateľkou vyjadrujú totiž maximálne to, že tu stoja dve tvrdenia proti sebe, čo svedčí o tom, že skutkové a právne závery úradu nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní. Svojvoľné hodnotenie dôkazov (ak je vôbec možné o hodnotení dôkazov hovoriť) je skutočným dôvodom, na základe ktorého úrad znížil sťažovateľke nadmerný odpočet dane. V tejto súvislosti je podstatné, že v jednotnom systéme dane nároku na oslobodenie od dane v jednom štáte zodpovedá

povinnosť zaplatiť daň v inom štáte Európskej únie, t. j. v štáte dodania. Nie je možné skutočnosť, že technicky sa dá vyhotoviť každý doklad, považovať za dostatočnú na prijatie takého záveru, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia (intrakomunitárneho dodania) nedošlo. Podľa sťažovateľky takýto záver nemá rozumný základ a je tautológiou, pretože nepreukázaná skutočnosť je považovaná za dôkaz inej nepreukázanej skutočnosti.

Sťažovateľka tiež namieta, že nie je zrejmé z akých ustanovení § 43 zákona o dani vychádzal najvyšší súd, keď uviedol, že sťažovateľka nevedela preukázať skutočné dodanie tovaru odberateľom v inom štáte, ale ani to, že tovar bol v inom štáte skutočne zdanený. Žiadny právny predpis neukladá sťažovateľke povinnosť preukázať, že tovar zdanil odberateľ v inom členskom štáte, pričom dodaním sa rozumie právo nakladať s tovarom ako vlastník. Táto skutočnosť nemá oporu v § 43 zákona o dani, ale ani v žiadnom inom právnom predpise, na ktorý najvyšší súd poukazuje. Tento záver vylučuje tiež judikatúra súdneho dvora, napr. aj v rozsudku vo veci sp. zn. C-409/04, na ktorý najvyšší súd poukázal. Podľa sťažovateľky ak bol najvyšší súd toho názoru, že bolo povinnosťou sťažovateľky preukázať aj zdanenie tovaru v inom členskom štáte, potom mal uviesť právny predpis, ktorý takúto povinnosť ukladal. Ak najvyšší súd považuje nepreukázanie zdanenia za dôvod, pre ktorý bol znížený nadmerný odpočet, tak vlastne rozšíril nad zákonný rámec podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane, z čoho vyplýva, že takéto právne závery nie sú založené na správnych skutkových zisteniach, resp. opiera sa o skutočnosti, ktoré právny predpis neukladá sťažovateľke preukazovať. Závery najvyššieho súdu akoby podporovali svojvôľu na strane úradu.

Najvyšší súd za kľúčovú označuje otázku posúdenia miery zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom, pričom zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru zaťažuje sťažovateľku. Zároveň poukazuje na to, že faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie, a tiež zdôrazňuje, že všetky náležitosti účtovného dokladu a jeho zaúčtovanie ešte nie je dôkazom o tom, že si daňový subjekt môže uplatniť odpočítanie dane. Ako ďalej najvyšší súd zdôrazňuje, splnenie podmienok na oslobodenie od dane nespočíva len v ich formálnej deklarácii (predložení dokladov s predpísaným obsahom), ale doklady musia mať povahu faktu a musia byť vystavené na materiálnom základe. Najvyšší súd zdôrazňuje, že dôkazné

bremeno je na daňovom subjekte a že dokazovanie zo strany úradu slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov.

Sťažovateľka dodáva, že s uvedeným záverom najvyššieho súdu (ak bude vnímaný v teoretickej rovine) by sa dalo stotožniť. Ak je však tento záver konfrontovaný s dôkazmi, ktoré obsahuje spis, so skutkovými zisteniami uvedenými v rozhodnutiach správnych orgánov a všeobecných súdov a ich právnymi závermi, potom nie je možné konštatovať, že sa s týmito otázkami uvedené orgány vysporiadali v súlade s právnymi predpismi.

Sťažovateľka ďalej argumentuje, že k reálnemu dodaniu (ak vychádzame z významu tohto slova) dochádza medzi dvoma obchodnými subjektmi v reálnom čase. Daňová kontrola sa uskutočňuje v čase, keď tovar, ktorý bol predmetom zdaniteľného obchodu, neexistuje. Žiaden z dôkazov, ktorý je v spise, nepreukazuje, že k reálnemu dodaniu tovaru nedošlo alebo že tovar reálne neexistoval (nie je dôkazom to, že obchodná spoločnosť, ktorá dodávala tovar sťažovateľke a tá zasa svojim odberateľom, zanikla či sa premenovala alebo že konateľ zomrel, pretože v čase reálneho uskutočnenia dodania obchodná spoločnosť existovala, bola zaevidovaná ako platiteľ dane, bola zapísaná v obchodnom registri pod menom, pod ktorým v čase reálnych dodávok obchodovala).

Nebolo preukázané žiadnym spôsobom ani to, že k dodaniu tovaru medzi sťažovateľkou a jej odberateľmi nedošlo, t. j. nebolo preukázané, že kúpne zmluvy neboli naplnené, resp. že v zmysle týchto zmlúv nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného obchodu. Skutočnosť, že technicky sa dá vyhotoviť každý doklad (na čom sa zakladá spochybnenie úradu prevzaté všeobecnými súdmi), nie je dôkazom o neuskutočnení reálneho plnenia, pretože reálnosť plnenia nepreukazovala sťažovateľka len predložením faktúry. Výpismi z banky preukázala, že za tovar jej maďarskí odberatelia zaplatili, a preukázala aj to, že aj ona svojim dodávateľom zaplatila kúpnu cenu. To, že sťažovateľka reálne dodala tovar preukazovala aj nákladnými listami CMR, ktoré boli potvrdené vodičmi dopravných prostriedkov, na ktoré bol tovar naložený a ktoré preukázateľne boli na území Slovenskej republiky. Záver najvyššieho súdu, že nebolo preukázané reálne dodanie maďarským subjektom, nemá oporu v spise. Tu je potrebné podľa sťažovateľky tiež poukázať na rozsudky súdneho dvora Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd., Bond House Systems Ltd., Toleos, podľa ktorých sťažovateľka nezodpovedá a ani nemôže zodpovedať za to, že v reťazci si niektorý z daňových subjektov nesplnil povinnosť, resp. sa dopustil podvodu.

Ako to písomné kúpne zmluvy a faktúry preukazujú, medzi sťažovateľkou a maďarským subjektom bola dohodnutá dodacia podmienka FCA. V zmysle tejto dodacej podmienky spolu so zaplatením kúpnej ceny prešlo naložením tovaru na dopravný prostriedok právo nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa. Vo vykonanom dokazovaní nemá oporu záver, že tovar nebol reálne dodaný. Odpovede získané od maďarských orgánov v rámci medzinárodnej výmeny informácií nie sú dôkazom, pretože neboli doložené listinami, ktoré by preukazovali, že výsluch svedka sa uskutočnil a že svedok uviedol to, čo je uvedené v odpovedi. Navyše z týchto odpovedí vyplýva rozpor medzi tvrdením dopravcu a nákladnými listami CMR. Rozpor spočíva v tom, že dopravca popiera pravosť pečiatky v nákladných listoch CMR a poukazuje na to, že nie je vlastníkom vozidiel, ktoré sú v CMR uvedené. Tento rozpor nebol odstránený, pričom na základe návrhu sťažovateľky úrad vyžiadal záznamy z Národnej diaľničnej spoločnosti (ďalej len „NDS“), ktoré potvrdili prítomnosť vozidiel na slovenskom území. Za tejto dôkaznej situácie iný záver ako ten, že tu stojí proti sebe tvrdenie proti tvrdeniu, nie je možné prijať. Odpoveď v rámci medzinárodnej výmeny informácií nie je dôkazom, že odberateľovi 2 nebolo reálne uskutočnené dodanie tovaru, a tento dôkaz nepreukazuje, že medzi sťažovateľkou a odberateľom 2 nedošlo k reálne uskutočnenému zdaniteľnému plneniu. Sťažovateľka okrem iných listín predložila ako dôkazy výpis z banky preukazujúci, že odberateľ 2 zaplatil sťažovateľke za tovar, a dopravcom potvrdený doklad CMR preukazujúci, že tovar prevzal. Obsah odpovede získanej v rámci medzinárodnej výmeny informácií nevyvracia pravdivosť ani pravosť listín predložených sťažovateľkou, pričom túto odpoveď nie je možné ani ako dôkaz použiť, pretože výpoveď vodiča k nej nie je priložená.

Sťažovateľka je presvedčená, že ak je záujem štátu na tom, aby bola zaplatená daň, neexistuje žiadny dôkaz, ktorým by bolo možné vyvrátiť ničím nepreukázané tvrdenia správnych orgánov uvedené v ich rozhodnutiach. Navyše nie je možné ani veriť v to, že pred svojvôľou daňových orgánov bude poskytnutá dostatočná súdna ochrana a zabezpečené právo na spravodlivý súdny proces. Pre všeobecné súdy nemá žiadny právny význam nijaký dôkaz, ktorý sťažovateľka predložila. Zaplatenie kúpnej ceny na účet sťažovateľky nie je pre všeobecný súd dôkazom, avšak neoverený obsah informácií od maďarských orgánov považuje všeobecný súd za dôkazy hodnoverné a dostatočné. Obsah

spisu (ak by právo na spravodlivý proces malo byť naplnené) môže nasvedčovať len tomu, že doteraz neboli produkované také dôkazy, ktoré by odôvodňovali skutkové a právne závery správnych orgánov, pretože sťažovateľkou predložené listiny majú zákonný podklad v § 43 ods. 1 a 5 zákona o dani, pričom dosiaľ neboli vyprodukované dôkazy, ktoré by odôvodňovali skutkový záver, že dodanie nebolo preukázané, resp. právny záver, že neboli splnené zákonné podmienky na oslobodenie od dane.

V uvedenej súvislosti sťažovateľka poukazuje na rozsudok súdneho dvora vo veci TELEOS sp. zn. C-409/04, podľa ktorého nútiť zdaniteľnú osobu, aby poskytla presvedčivý dôkaz, že tovar fyzicky opustil členský štát dodania, nezaručuje správne a jednoduché uplatnenie oslobodenia od dane. Práve naopak, táto povinnosť ju stavia do situácie neistoty vo vzťahu k možnosti uplatniť si oslobodenie od dodávky tovaru alebo vo vzťahu k nutnosti zahrnúť daň do predajnej ceny.

Pripisovanie zásadného významu miestu určenia dodávky len vyjadruje mieru dôkaznej núdze. Je pravdou, že miesto dodania tovaru má byť uvedené, čo však neznamená uvedenie presnej adresy.

Najvyšší súd tým, že preberá argumentáciu správnych orgánov, jednotný systém dane nevníma komplexne. Vo vzťahu k sťažovateľke postačujú najvyššiemu súdu na prijatie záverov domnienky a pochybnosti vyslovené správnyimi orgánmi, pričom postaveniu nadobúdateľa v týchto vzťahoch a v tomto jednotnom systéme dane neprpisuje žiadny právny význam. Dôkazy (ak skutočne bude vnímaný jednotný systém dane z materiálneho hľadiska) predložené sťažovateľkou usvedčujú nadobúdateľa z toho, že si nesplnil povinnosti v jednotnom systéme dane a nepodal daňové priznanie v Maďarsku. Jednotný systém dane musí byť vnímaný aj z toho pohľadu, že musí (aj v záujme spravodlivosti komunikácie medzi daňovými orgánmi príslušných štátov) byť zameraný na to, v ktorom štáte má byť daň zaplatená, ktorý štát je príslušný daň vybrať. Určite to nie je štát, ktorý začal prvý konať. Dosiaľ vykonané dokazovanie a zistené skutočnosti nepreukazujú, že príslušnými na vymeranie dane sú slovenské orgány. Ak má mať jednotný systém dane zmysel, potom prvým, kto by ho mal pochopiť, sú slovenské správne orgány, ktorých činnosť by nemala smerovať k naplneniu štátneho rozpočtu, ale ktoré by sa mali dôsledne zaoberať dôkazmi, ktoré usvedčujú nadobúdateľa. Ak teda existuje jednotný systém dane, tak musí byť v ňom zabezpečené rovnaké zaobchádzanie so subjektmi týchto vzťahov,

pričom nemá miesto uprednostnenie fiškálneho záujmu štátu pred zákonnosťou, teda taký postup, ktorým sa likvidujú tí, čo zákon dodržiavajú, a ktorým sa vytvára návod, ako sa v jednotnom systéme dane vyhnúť jej plateniu.

Nečinnosť nadobúdateľa vo vzťahu k maďarským daňovým orgánom nie je dôkazom o tom, že sťažovateľka nadobúdateľom tovar nedodala. Hmatateľnými dôkazmi preukazujúcimi dodanie tovaru sú nepochybne listiny, ktoré sťažovateľka predložila a ktoré jej na preukázanie dodania tovaru ukladá zákon. Ako z judikatúry súdneho dvora (C-273/11, C-409/04) vyplýva, je v rozpore s právnou istotou, ak štát stanoví zoznam dokumentov, ktoré je povinný dodávateľ predložiť príslušným orgánom, pričom skôr ich prijal ako dôkazy preukazujúce nárok na oslobodenie od dane a následne dodávateľa núti na zaplatenie dane, hoci sa ukáže, že došlo k podvodu, o ktorom dodávateľ nevedel a ani vedieť nemohol.

Tvrdenie najvyššieho súdu, podľa ktorého uzavretie zmluvy s odberateľom 2 nebolo preukázané, nezodpovedá skutočnosti. V skutočnosti bol uzavretý kontrakt č. 53 2 2010 zo 17. augusta 2010, ktorý je v spise založený (bol predložený pri začatí daňovej kontroly). Možné je aj to, že sa v spise nenachádza, lebo riaditeľstvo ho nepredložilo.

Podľa najvyššieho súdu spôsob dodania tovaru musí jasne vyplývať z kúpnej alebo prepravnej zmluvy. Nestačí, ak je na faktúre uvedené iba „*FCA Okoč SR*“ alebo „*FCA Bátorové Kosihy, Svodín SR*“. Spôsob dodania tovaru nevyplýva podľa najvyššieho súdu ani z predložených CMR. Tento záver najvyššieho súdu nemožno považovať za preskúmateľný, lebo sa neopiera o žiadny právny predpis. Dodacia podmienka bola dohodnutá, a preto bola súčasťou kúpnej zmluvy, pričom účastníkmi prepravnej zmluvy boli dopravca a kupujúci. Dôležité je, aby osoby uzatvárajúce kúpnu zmluvu poznali jej obsah, a to bez ohľadu na to, či je uzavretá písomne alebo ústne. Pretože nadobúdatelia preukázateľne uhradili kúpnu cenu na účet sťažovateľky, nebolo možné považovať faktúru výlučne za účtovný doklad. Ak bola kúpna cena uvedená na faktúre zaplatená a dopravca potvrdil prevzatie naloženého tovaru, len ťažko je možné prijať záver, že nestačí dodaciu podmienku uviesť, aj keď len na faktúru. Sťažovateľka splnila svoj záväzok z kúpnej zmluvy naložením tovaru na kamión (táto skutočnosť vyplývala z CMR). V tom čase bola už zaplatená aj kúpna cena, a preto právo nakladať s tovarom ako vlastníak prešlo na nadobúdateľa. Nebol produkovaný taký dôkaz, ktorý by neprepravenie tovaru na územie

Maďarska preukázal. Závěry najvyššieho súdu sú založené na ničím neoverenej výpovedi dopravcu, ktorému bol naložený tovar pre odberateľa 2. Druhý dopravca potvrdil prepravu na územie Maďarska pre odberateľa 1, no napriek tomu najvyšší súd považoval za preukázané, že k dodaniu nedošlo, pričom sa nebralo do úvahy, že každé dodanie je samostatné a ako také musí byť samostatne preukázané. Nie je možné na základe dôkazov k jednému intrakomunitárnemu dodaniu odvodzovať skutkové a právne závery týkajúce sa iného intrakomunitárneho dodania, aj keď ide o dodávky v jednom zdaňovacom období.

Najvyšší súd poukázal na to, že nebolo možné preveriť pôvod tovaru a existenciu deklarovaného tovaru. Táto skutočnosť je z hľadiska dôvodov, pre ktoré bola žaloba zamietnutá, právne bezvýznamná, avšak z hľadiska toho, do akého stavu právnej neistoty sú stavané daňové subjekty na Slovensku, musí sťažovateľka na tento záver reagovať. V právnom štáte je neprípustné, aby zánik firmy, zmena mena či smrť konateľa boli skutočnosťami, ktoré sa vykladajú v neprospech sťažovateľky, a to aj v situácii, keď jej dodávateľ potvrdil, že sťažovateľke tovar dodal. Je rovnako neprípustné, aby boli považované za dôkaz v neprospech takého subjektu, ktorý preukázateľne tovar nadobudol (vo svojom účtovníctve má faktúru od dodávateľa), preukázateľne uhradil kúpnu cenu a dodávateľ mu dodanie potvrdil podpisom na nákladnom liste. Ak by totiž mala táto skutočnosť relevantný význam, potom by bolo bezpredmetné preukazovať dodanie do Maďarska, pretože by bolo preukázané, že tovar neexistoval. Rovnako vykladať v neprospech sťažovateľky, že odberateľ 2 nepotvrdil dodanie, lebo nebol nájdený na udanej adrese, nie je skutočnosťou spochybňujúcou dodanie tovaru, keďže odberateľ 2 bol podľa obchodného registra na udanej adrese zaregistrovaný maďarskými orgánmi ako platiteľ dane.

Sťažovateľka dodávala tovar vždy daňovým subjektom, ktoré v krajine dodania boli registrované ako platcovia dane a ktorých právnu subjektivitu si overovala podľa obchodných registrov týchto krajín. Odberateľ 1 aj odberateľ 2 tovar riadne zaplatili, čo sťažovateľka preukázala výpismi z účtov. Tovar na základe dohodnutej dodacej podmienky FCA bol odberateľom preukázateľne dodaný, o čom svedčili doklady CMR preukazujúce prevzatie tovaru dopravcom.

11. Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd o jej sťažnosti nálezom takto rozhodol:

*„Základné právo sťažovateľa, [REDAKOVANÉ] na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 8Sžf/16/2015 zo dňa 27. apríla 2017 porušené bolo.*

*Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/16/2015 zo dňa 27. apríla 2017 a vec vracia na nové konanie a rozhodnutie.*

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

## II.

12. Z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 16/2015 z 27. apríla 2017, ktorý podľa doložky právoplatnosti nadobudol právoplatnosť 29. mája 2017, vyplýva, že ním bol potvrdený rozsudok krajského súdu č. k. 5 S 95/2013-89 zo 4. novembra 2014.

Podľa konštatovania najvyššieho súdu z obsahu súdneho a administratívneho spisu možno zistiť, že úrad vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Na základe zistených skutočností úrad neuznal sťažovateľke dodanie tovaru do Maďarska pre odberateľa 1 a odberateľa 2. Sťažovateľka mala odberateľovi 1 dodať na základe dvoch faktúr pšenicu a repku olejnú a odberateľovi 2 podľa štyroch faktúr repku v rôznych množstvách. Z odpovede v rámci medzinárodnej výmeny informácií úrad zistil, že konateľ odberateľa 1 sa stal nekontaktným, nezastihnuteľným, nespolupracoval s maďarskými orgánmi, nepodal daňové priznanie, nezaplatil daň a nepredložil účtovníctvo. Úrad spochybnil čestné prehlásenie konateľa a čestné prehlásenie jeho zástupcu, podľa ktorých tovar naložený na Slovensku bol prepravený do Maďarska. Na jednej strane odberateľ 1 tvrdí v čestnom prehlásení, že tovar bol prepravený do Maďarska, no na druhej strane jeho nadobudnutie v Maďarsku ako kupujúci nepriznal. Najvyšší súd považoval aj vyjadrenia zástupcu konateľa za nejednoznačné, keďže ako zástupca odberateľa 1 na základe splnomocnenia k nákupom si nepamätal, ako zistil, že sťažovateľka má poľnohospodárske plodiny na predaj, pričom peniaze na platby dostával od ľudí, ktorých nepoznal, a tieto mu boli odovzdávané pri nakládke, banke a pod. Nevie, či písal čestné prehlásenie, lebo to bola požiadavka

sťažovateľky. Pečiatkou spoločnosti pečiatkoval doklady CMR, vážne lístky a iné doklady potrebné k transakcii, pričom podľa jeho vedomostí kamióny opustili územie Slovenska.

Preprava tovaru do Maďarska mala byť uskutočňovaná vozidlami s evidenčnými číslami vozidiel (ďalej len „EČV“) LKV [REDACTED] a LFW [REDACTED] spoločnosti [REDACTED] (ďalej len „dopravca 1“), a to 3. septembra 2010. Konateľ dopravcu 1 nevedel nič o type tovaru, o objednávke na prepravu, o balení tovaru, o mieste nakládky a vykládky tovaru a o prijatí tovaru, pričom nemal žiadne doklady týkajúce sa dodávky. Úrad na základe týchto zistení neakceptoval doklady CMR č. 7333232 a č. 7333233. Z informácií poskytnutých NDS je zrejmé, že 3. septembra 2010 sa vozidlo s EČV LFW [REDACTED] pohybovalo na území Slovenska v čase od 6.43 h do 10.37 h. Z dokladov nevyplývalo, že by toto vozidlo vstúpilo na územie Slovenska, resp. z neho vystúpilo na územie Maďarska.

Podľa úradu dodanie tovaru, ktoré sťažovateľka fakturovala odberateľovi 1, sa nepotvrdilo, a preto nebolo preukázané splnenie podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (odberateľovi 1), a preto toto dodanie nepovažoval za oslobodené od dane.

V zdaňovacom období september 2010 sťažovateľka deklarovala dodávky tovaru pre odberateľa 2, ktoré úrad preveroval prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Maďarská daňová správa deklarované dodanie nepotvrdila, odberateľ 2 nebol nájdený ani na registrovanej centrále, resp. v jej sídle a adresa konateľa je neznáma. Na adrese odberateľa 2 sa nachádza opustený dom, ktorého vlastník uviedol, že nikomu nedal povolenie na založenie a registrovanie spoločnosti na adrese jeho domu. Daňové priznanie a súhrnné výkazy za rok 2010 odberateľ 2 nepodal. Jeho splnomocnený zástupca uviedol, že urobil prehlásenie pred notárom, ale do dátumu prehlásenia nevedel o transakciách. Nemal maďarský preklad prehlásenia, originál splnomocnenia nevedel úradu poskytnúť a uviedol tiež, že transakcie súviseli s predajom pšenice. Je zdravotne postihnutým dôchodcom, pričom úrad na základe zisteného predpokladá, že ide o nastrčenú osobu. Úrad požiadal o preverenie prepravy maďarskú daňovú správu. Išlo o tovar prepravovaný spoločnosťou [REDACTED] (ďalej len „dopravca 2“), ktorý uviedol, že nikdy nebol s odberateľom 2, ale ani so sťažovateľkou v obchodnom vzťahu, nikdy neprepravil tovar zo Slovenska do Budapešti pre tieto spoločnosti, vozidlá uvedené na doklade CMR nie sú

v jeho vlastníctve a nikdy nerealizoval prepravu a nedal poverenie na prepravu vozidlami s EČV DS [REDACTED], KUW [REDACTED] a KUW [REDACTED] a nepozná vlastníkov týchto vozidiel.

Zo záznamu poskytnutého NDS je zrejmé, že vozidlo s EČV DS [REDACTED] sa 6. septembra 2010 pohybovalo v čase od 7:02:10 h do 13:34:31 h na území Slovenska, a to medzi obcami Veľký Meder – Čilizská Radvaň – Dunajská Streda – Veľký Meder. Prechod štátnou hranicou nebol potvrdený. Úrad si zároveň zabezpečil aj záznamy vozidiel s EČV DS [REDACTED] z 2. septembra 2010 a s EČV KOY [REDACTED] a KFR [REDACTED] zo 14. septembra 2010. Podľa predloženého dokladu CMR z 2. septembra 2010 sa mala preprava repky uskutočniť vozidlom s EČV DS [REDACTED] medzi obcami Čilizská Radvaň a Győr v Maďarsku. Zo záznamu poskytnutého NDS je zrejmé, že toto vozidlo sa pohybovalo 2. septembra 2010 v čase od 7:06:17 h do 18:43:42 h. na území Slovenska medzi obcami Veľký Meder a Chotín a túto trasu absolvovalo trikrát. Prechod štátnou hranicou do Maďarska v tento deň nebol potvrdený. Podľa predložených dokladov CMR zo 14. septembra 2010 sa uskutočnila preprava repky medzi obcami Okoč a Győr v Maďarsku vozidlami s EČV KOY [REDACTED] a KFR [REDACTED]. Zo záznamov poskytnutých NDS je zrejmé, že tieto vozidlá sa 14. septembra 2010 pohybovali na území Slovenska a užívali vymedzené úseky ciest.

Z výsluchu svedkyne [REDACTED] [REDACTED], ktorá podľa čestného prehlásenia zabezpečovala predaj poľnohospodárskych produktov pre odberateľa 2, nie je jasné, kto vlastne za odberateľa 2 poveril svedkyňu vykonávaním takejto činnosti. Jej vyjadrenie, že činnosť vykonávala na základe kontaktov od jedného pána, ktorého meno nevedela povedať, nepôsobilo dôveryhodne. Vo výpovedi uviedla, že ju kontaktoval jeden pán a ešte aj [REDACTED], no kto je tento pán a v akom vzťahu mal byť s odberateľom 2 jej nie je známe. Žiadne písomné poverenie ani splnomocnenie od odberateľa 2 nemá, a teda činnosť vykonávala podľa jej vyjadrenia na základe ničoho. Odkiaľ mala vedomosť o tom, že sťažovateľka má požadovaný tovar, si nepamätala. Konateľ odberateľa 2 nepozná, nevie jeho meno, nikdy ho nevidela a nikdy sa s ním nestretla. Finančné prostriedky na činnosť pre odberateľa 2 mala od pána [REDACTED] alebo iného pána, ktorého meno nevedela uviesť. Pán [REDACTED] nahlasoval EČV vozidiel, avšak nepamätá si, akým spôsobom tak robil. Jej tvrdenie v čestnom prehlásení, že tovar opustil územie Slovenska, nevie nijako preukázať. Nespomína si, či bola prítomná pri nakladaní tovaru, tovar nepreberala, bol naložený do

pristavených kamiónov. Činnosť vykonávala ako súkromná osoba bez písomnej dohody, bezodplatne, pomáhala odberateľovi 2 zadarmo.

Úrad preveroval existenciu a pôvod tovaru u štyroch dodávateľov. Dodávateľ [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] potvrdil dodávku pšenice a repky olejnej pre sťažovateľku, avšak u ďalšieho dodávateľa [REDAKOVANÉ] sa nedal pôvod tovaru a ani jeho existencia preveriť z dôvodu, že spoločnosť 17. novembra 2010 zmenila obchodné meno a konateľa, ktorý 29. novembra 2010 zomrel. Z uvedeného dôvodu nie je známe, kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich spoločnosť nakúpila. Dodávateľ [REDAKOVANÉ] potvrdil dodávku repky pre sťažovateľku, avšak u ďalšieho dodávateľa [REDAKOVANÉ], ktorý dodal tovar pre [REDAKOVANÉ], sa nedal pôvod a ani existencia tovaru preveriť, keďže podľa vyjadrenia Daňového úradu Nitra je tento subjekt nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje, nepodáva daňové priznania k dani (vrátane 3. štvrt'roka 2010), písomnosti sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Z uvedeného dôvodu nie je známe, kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich dodávateľ [REDAKOVANÉ] nakúpil.

Podľa názoru najvyššieho súdu kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“). Podľa tohto ustanovenia daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Treba zdôrazniť, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt – sťažovateľku. Samotné 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 a je riadne zaúčtovaný, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (5 Sžf 11/2014, 5 Sžf 101/2013).

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Treba poukázať na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžf 4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím ústavného súdu č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý je povinný preukázať, že nárok na odpočet dane si uplatňuje odôvodnene. Naproti tomu dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nárok na odpočet dane nemôže byť uznaný ako oprávnený.

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

Podľa názoru najvyššieho súdu sťažovateľka nepredložila také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Sťažovateľka nepreukázala dodanie tovaru deklaroványm maďarským odberateľom z dôvodov, na ktoré poukázalo riaditeľstvo a ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Vierohodné dôkazy o vykonaných prepravách deklaroványmi maďarskými odberateľmi neboli predložené. Faktúra je dôkazným listinným materiálom, ktorým daňový subjekt preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo väzbe na daň, k zdaniteľnému obchodu. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti, ešte

neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, dodacie listy, doklady o preprave a pod. V danom prípade sťažovateľka síce predkladala listinné dôkazy, ktorými deklarovala, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak šetrením úradu sa deklarované tvrdenia sťažovateľky nepotvrdili, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarským odberateľom ako kupujúcim uvedeným na faktúrach a na dokladoch CMR.

Sťažovateľka tým, že si splnila formálnu povinnosť predložiť faktúry a prepravné doklady (CMR), nepreukázala, že došlo k splneniu zákonných podmienok na uplatnené oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 a 5 zákona o dani, pretože nepostačovalo byť len držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predložiť daňovým orgánom, ale bolo potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom daňové orgány boli oprávnené a zároveň povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

Úrad upozorňoval sťažovateľku už v priebehu daňovej kontroly na povinnosť predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jej tvrdenia v zmysle § 15 ods. 6 zákona o správe daní, ako aj na povinnosť preukazovať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní, pričom sťažovateľka žiadnym spôsobom nevyvrátila pochybnosti, ktoré neboli odstránené žiadnymi ňou produkovanými dôkazmi, a preto úrad nepochybil, ak pri rozhodovaní vychádzal z dôkazov, ktoré získal.

Pokiaľ sťažovateľka požadovala od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jej základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na sťažovateľke, aby tieto pochybnosti odstránila (vyvrátila), lebo inak nebolo možné priznať jej nárok na vrátenie dane.

Uvedené závery sú v súlade s rozsudkom súdneho dvora vo veci sp. zn. C-273/11, v zmysle ktorého čl. 138 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania. To, že predávajúci nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil relevantné a vierohodné dôkazy, ktoré by

jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, znamená v podstate neunesenie dôkazného bremena na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a preto je možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade, ak predávajúci vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. K zamietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane v prípade intrakomunitárneho obchodu postačuje, ak si predávajúci nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, teda ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti uplatneného nároku. Splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu spáchaného nadobúdateľom, je ako alternatíva už irelevantné (8 Sžf 6-7/2014).

Podľa čl. 4 vyhlášky ministra zahraničných vecí č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR) v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška“) dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy je nákladný list. Ak chýba, ak má nedostatky alebo ak sa stratil, nie je tým existencia alebo platnosť prepravnej zmluvy dotknutá a vzťahujú sa na ňu aj naďalej ustanovenia vyhlášky. Pokiaľ medzinárodný nákladný list – CMR nemá všetky podstatné náležitosti vyplnené, správca dane nemusí považovať tento dôkaz o preprave tovaru za relevantný a v takomto prípade pristupuje k overovaniu dôkazov prepravy ďalšími podpornými dôkazmi (napr. dodací list, objednávka, mailová pošta a pod.). Podľa čl. 6 bodu 1 písm. d) vyhlášky nákladný list musí obsahovať miesto a dátum prevzatia zásielky a miesto jej určenia. V predmetnom prípade doklad CMR neobsahoval presný údaj o mieste určenia, ale len veľmi všeobecne skratku či názov štátu príjemcu a mesto. Znamená to, že v predložených dokladoch CMR chýba presné určenie miesta dodania tovaru.

Bolo povinnosťou sťažovateľky preukázať, že k realizovaniu dodávky tovaru (repky olejnej a pšenice) došlo dohodnutým spôsobom, v dohodnutom rozsahu, v dohodnutom čase a na presne určenom mieste, pričom nestačilo len preukázať, že kúpna cena za tovar bola sťažovateľkou nielen účtovaná, ale jej aj skutočne zaplatená. Preprava tovaru do Maďarska pre odberateľa 1 bola spochybnená, lebo dopravca 1 nemá žiadne doklady týkajúce sa dodávky. Vzhľadom na to úrad musel pristúpiť k overeniu dôkazov o doprave ďalšími podpornými dôkazmi, ako napr. dodacími listami, objednávkami, mailovou poštou a pod., avšak sťažovateľka žiadne takéto dôkazy nepredložila.

Ďalej treba poukázať na nezrovnalosť spochybňujúcu reálnosť dodania tovaru tak, ako ho prezentuje sťažovateľka v predložených dokladoch. Podľa faktúry č. 2010202 z 20. septembra 2010 mala byť pre odberateľa 1 prepravená repka olejná v množstve 48,63 t, z toho v množstve 24,44 t motorovým vozidlom s EČV FKC [REDACTED] a v množstve 24,19 t motorovým vozidlom s EČV GJX [REDACTED]. Podľa predloženého dokladu CMR č. SK 7333266 zo 16. septembra 2010 mal [REDACTED] prepraviť repku olejnú v množstve 24,44 t motorovým vozidlom s EČV FKC [REDACTED] a podľa dokladu CMR č. SK 7333264 z 20. septembra 2010 repku olejnú v množstve 24,19 t motorovým vozidlom s EČV FKC [REDACTED] s návesom s EČV XUF [REDACTED].

Čo sa týka dodania tovaru do Maďarska pre odberateľa 2, splnomocnený zástupca [REDACTED] uviedol, že urobil vyhlásenie pred notárom 17. júna 2011, avšak do tohto dňa nemal vedomosť o transakciách vrátane dodávok z roku 2010. Nemal maďarský preklad vyhlásenia a originál splnomocnenia na zastupovanie nevedel poskytnúť. Uviedol, že transakcie súviseli s predajom pšenice, hoci na jednotlivých faktúrach pre odberateľa 2 je uvedená repka. Dopravca 2 uviedol, že nikdy nebol v obchodnom vzťahu s odberateľom 2, ale ani so sťažovateľkou, nikdy neprepravil tovar zo Slovenska do Budapešti pre uvedené spoločnosti, vozidlá uvedené na dokladoch CMR nie sú v jeho vlastníctve, niekto zneužil jeho meno, údaje a pečiatku, a preto 23. mája 2011 podal sťažnosť na políciu. Uvedené skutočnosti vylučujú prepravu tovaru tak, ako to deklarovala sťažovateľka.

Sťažovateľka v odvolaní tvrdí, že medzi ňou a maďarskými odberateľmi bola dohodnutá dodacia podmienka INCOTERMS 2000 „FCA“, z ktorej vyplýva, že svoju povinnosť z kúpnej zmluvy si sťažovateľka splnila odovzdaním tovaru dopravcovi. Z administratívneho spisu však možno zistiť, že sťažovateľka mala s odberateľom 1 uzavreté písomné kúpne zmluvy č. 55 12 2010, č. 61 2 2010 a č. 63 2 2010. Uzavretie kúpnej zmluvy s odberateľom 2 však nepreukázala. Spôsob dodania tovaru musí jasne vyplývať z kúpnej alebo prepravnej zmluvy. Nestačí, ak je na faktúre, ktorá je len účtovným dokladom, uvedené „FCA, Okoč, SR“ alebo „FCA, Bátorové Kosihy, Svodín, SR“ (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 7/2015 z 26. januára 2017). Spôsob dodania tovaru nevyplýval ani z predložených dokladov CMR.

V konečnom dôsledku najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo možné preveriť pôvod a existenciu deklarovaného tovaru. Dodávateľ [REDACTED] potvrdil dodávky

pšenice a repky olejnej pre sťažovateľku, ale ďalší dodávateľ [REDAKOVANÉ] 17. novembra 2010 zmenil obchodné meno na [REDAKOVANÉ], ako aj konateľa, pričom konateľ 29. novembra 2010 zomrel. Nie je teda známe, kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a od koho a kedy ich [REDAKOVANÉ] nakúpila. Dodávateľ [REDAKOVANÉ], potvrdil dodávku repky pre sťažovateľku, ale u ďalšieho dodávateľa [REDAKOVANÉ], ktorý dodal tovar pre [REDAKOVANÉ], sa nedal pôvod a ani existencia tovaru preveriť, keďže tento subjekt je nekontaktný, nepodáva daňové priznania a písomnosti sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Nie je preto známe, kto tieto poľnohospodárske plodiny dopestoval a kedy a od koho ich dodávateľ [REDAKOVANÉ] nakúpil.

Treba zároveň poukázať na skutočnosť, že nebolo možné preveriť ani nadobúdateľov predmetného tovaru. Konateľ odberateľa 1 sa stal nekontaktným, nezastihnuteľným, nepodal daňové priznania a nepredložil účtovníctvo. Rovnako odberateľ 2 nepotvrdil deklarované dodanie tovaru, nebol nájdený na registrovanej adrese a adresa jeho konateľa je neznáma.

Realizácia medzinárodnej výmeny informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov prebehla medzi maďarskými a slovenskými orgánmi daňovej správy spolupracujúcimi na základe nariadenia Rady ES č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktoré je v celom rozsahu záväzné a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch Európskej únie. K námietke sťažovateľky, že sa nemohla oboznamovať s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií, treba uviesť, že tieto sú založené v spise. Sťažovateľka v priebehu správneho konania mohla nahliadnuť do spisu a mohla sa vyjadriť aj k samotným formulárom o medzinárodnej výmene informácií. Treba pritom poukázať na oznámenie úradu z 28. februára 2012, ktorým sťažovateľku informoval o možných termínoch na nahliadnutie do spisu.

K namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu treba uviesť, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu týkajúce sa ním uvádzaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

Na správcovi dane a jeho úvahe je preto tá skutočnosť, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Z napádaných rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane považovali preverenie reálneho základu deklarovanych preprav vyplývajúcich z faktúr vystavených sťažovateľkou pre odberateľa 1 a odberateľa 2 do iného členského štátu Európskej únie. Úrad ako podstatný dôkaz preveroval sťažovateľkou predložené a obsahovo neúplné prepravné doklady – medzinárodné nákladné listy, ktoré mali preukázať, že tovar bol prepravený zo Slovenska do Maďarska. Tento postup s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť sťažovateľky vyplývajúcu z § 43 ods. 5 zákona o dani v spojení s § 29 ods. 8 zákona o správe daní ako podmienku oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, sa javí ako správny. Možno tiež konštatovať, že výsledky dokazovania zamerané na potvrdenie reálneho základu medzinárodných nákladných listov prevereného u deklarovanych dopravcov tovaru spochybnili vierohodnosť sťažovateľkou predkladaných listinných dokladov požadovaných podľa § 43 ods. 5 písm. a) a d) zákona o dani. Zároveň nie je na nich potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcimi, ale len ich splnomocnenými zástupcami pri naložení tovaru, ako to vyplýva z dokladov CMR a zo svedeckej výpovede a čestného prehlásenia.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako aj na výsledky dokazovania vyplývajúce zo spisu nemožno prisvedčiť obrane sťažovateľky poukazujúcej na neprimeraný prenos dôkazného bremena na ňu. V danom prípade je spochybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu Európskej únie ako podstatného atribútu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o dani a v nadväznosti na to aj právo na sťažovateľkou uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Najvyšší súd dospel k právnemu záveru, že zo strany sťažovateľky nebola hodnoverne preukázaná reálnosť dodania tovaru z tuzemska do Maďarska, a preto úrad neuznal sťažovateľke dodanie tovaru pre odberateľa 1 a odberateľa 2 ako oslobodené od dane.

### III.

13. 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.

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

15. Sťažnosť treba považovať za zjavne neopodstatnenú.

16. O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri predbežnom prerokovaní ktorého ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (m. m. I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

17. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

18. Jadrom námietok sťažovateľky je tvrdenie, podľa ktorého všetky zákonom predpísané dôkazy preukazujúce odôvodnenosť jej nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane riadne v správnom konaní predložila, avšak na tieto listinné dôkazy sa neprihliadlo, resp. pravdivosť ich obsahu sa spochybňovala, pričom zároveň nebol zo strany správnych orgánov produkovaný žiaden dôkaz preukazujúci, že k tvrdenému intrakomunitárnemu obchodu (dodaniu) nedošlo. Sťažovateľka tiež vo všeobecnej rovine vytýka správnym orgánom, že ich záujem sa sústreďuje na uspokojenie fiškálnych nárokov štátu a tomuto cieľu sa prispôsobuje vykonávané dokazovanie, ako aj spôsob, resp. metodika hodnotenia dôkazov.

19. Z pohľadu ústavného súdu treba predovšetkým zdôrazniť, že sťažovateľka považuje za rozhodujúcu tú skutočnosť, že všetky zákonom požadované dôkazy predložila. Vychádza zrejme z úvahy, že predložením požadovaných listinných dôkazov bez ďalšieho uniesla dôkazné bremeno, ktoré ju zaťažuje. K opačnému záveru (teda k záveru o neunesení dôkazného bremena) by podľa jej názoru mohli správne orgány dospieť iba v takom prípade, keby získali dôkazy preukazujúce jednoznačne nepravdivosť obsahu dôkazov

produkovanej sťažovateľkou, čo sa však nestalo. Podľa názoru sťažovateľky teda po tom, čo zákonom predpísané dôkazy predložila, prešlo dôkazné bremeno na štát, ktorý by musel preukázať nepravdivosť obsahu jej dôkazov. Inými slovami, pokiaľ nie je pravdivosť obsahu jej dôkazov celkom vylúčená, treba vychádzať z toho, že ňou tvrdené skutočnosti sú preukázané.

20. Za daného stavu vidí ústavný súd potrebu riešiť právnu otázku, aký má byť meritórny výsledok správneho konania v prípade, ak obsah dôkazov predložených daňovým subjektom je síce spochybnený obsahom iných dôkazov zadovážených správnym orgánom, nie je však nepochybne vyvrátený. Ide v podstate o akúsi „šedú zónu“ v dôkaznej situácii, v ktorej nie je možné celkom jednoznačne potvrdiť alebo vyvrátiť ani jednu zo skutkových verzií, ktoré zo zhromaždených dôkazov vyplývajú.

21. V daných konkrétnych súvislostiach treba súhlasiť s najvyšším súdom, ktorý za kľúčovú právnu otázku v tomto konaní považuje posúdenie miery zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Podľa tohto ustanovenia daňový subjekt preukazuje skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Najvyšší súd ďalej zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje sťažovateľku, pričom samotné preukázanie dodávok len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie.

22. Za podstatnú považuje ústavný súd tú skutočnosť, že ani sťažovateľka nemá k uvedeným tézám najvyššieho súdu výhrady, keď uvádza, že by sa s nimi (ak budú vnímané v teoretickej rovine) dalo stotožniť.

23. Podľa názoru ústavného súdu v prípade, ak vzniknú relevantné pochybnosti o pravdivosti údajov vyplývajúcich z tvrdení daňového subjektu a z dôkazov ním predložených (pričom daňovému subjektu sa nepodarí ďalšími dôkazmi tieto pochybnosti

rozptýlit'), treba za opodstatnený považovať záver o neunesení dôkazného bremena zo strany daňového subjektu, a to aj bez toho, že by sa zároveň podarilo nájsť dôkazy, ktoré by pravdivosť tvrdení daňového subjektu úplne vylučovali. Tento záver vychádza z § 29 ods. 8 zákona o správe daní ukladajúceho v daňovom konaní dôkazné bremeno daňovému subjektu. Neunesenie tohto dôkazného bremena (aj keď nedôjde k nepochybnému vyvráteniu obsahu dôkazov) má za následok neúspech daňového subjektu v správnom konaní. Ústavný súd zdôrazňuje, že najvyšší súd v odôvodnení rozsudku veľmi podrobne rozviedol všetky tie skutočnosti a dôkazy, na základe ktorých dospel k záveru o relevantných pochybnostiach týkajúcich sa tvrdeného intrakomunitárneho obchodu. Hodnotenie vykonaného dokazovania zo strany najvyššieho súdu sa preto nejaví ako arbitrárne či zjavne neodôvodnené. Ústavný súd nemá teda dôvod do týchto záverov najvyššieho súdu zasahovať. Skutočnosť, že sťažovateľka má na hodnotenie dôkazov odlišný názor, neznamená bez ďalšieho porušenie jej označených práv.

24. Berúc do úvahy uvedené skutočnosti, ústavný súd rozhodol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde tak, ako to vyplýva z výroku tohto uznesenia.

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

V Košiciach 5. septembra 2018