



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

III. ÚS 283/2010-46

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 27. októbra 2010 v senáte zloženom z predsedu Jána Auxta a zo sudcov Ľubomíra Dobríka a Rudolfa Tkáčika prerokoval sťažnosť spoločnosti P. spol. s r. o., K., zastúpenej správcom konkurznej podstaty JUDr. J. P., K., právne zastúpenej advokátom JUDr. M. Č., B., pre namietané porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 91/2008 z 20. októbra 2009 a takto

r o z h o d o l :

1. Základné právo spoločnosti P., spol. s r. o., zastúpenej správcom konkurznej podstaty JUDr. J. P., na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 91/2008 z 20. októbra 2009 p o r u š e n é b o l i .

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 91/2008 z 20. októbra 2009 z r u š u j e a v e c v r a c i a Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky j e p o v i n n ý uhradiť spoločnosti P., spol. s r. o., zastúpenej správcom konkurznej podstaty JUDr. J. P., trovy konania v sume 303,30 € (slovom tristotri eur a tridsať centov) do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto rozhodnutia na účet jeho právneho zástupcu advokáta JUDr. M. Č., B.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Uznesením č. k. III. ÚS 283/2010-27 z 25. augusta 2010 Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) prijal na ďalšie konanie sťažnosť spoločnosti P. spol. s r. o., K., zastúpenej správcom konkurznej podstaty JUDr. J. P., K. (ďalej len „sťažovateľ“), právne zastúpenej advokátom JUDr. M. Č., B., pre namietané porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 5 Sžf 91/2008 z 20. októbra 2009.

Podstatou námietok sťažovateľa sú tvrdenia o nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, a tým aj nedostatočnom výklade jednotlivých ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“). Podľa názoru sťažovateľa najvyšší súd kompletne nezdôvodnil, prečo sa na tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva a ktorý bol dovezený na Slovensko z U. a bol prepustený do režimu colné uskladňovanie, následne sa stal predmetom kúpy a súčasťou režimu aktívny zušľachtovací styk a potom bol opäť prepustený do režimu colné uskladňovanie, majú popri colných predpisoch aplikovať aj daňové zákony, konkrétne zákon o DPH. Okrem toho sťažovateľ namietal, že v jeho prípade nekonali kompetentné

orgány, keď namiesto daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) mali v jeho veci konať príslušné colné orgány, a súčasne namietal duplicitný výrok na plnenie, ktorý bol obsiahnutý nielen v rozhodnutiach správcu dane, ale aj v rozhodnutiach orgánu rozhodujúceho o odvolaní proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane, čo podľa jeho názoru spôsobilo zmätočnosť a nepreskúmateľnosť týchto rozhodnutí.

Na základe výzvy ústavného súdu sa k sťažnosti sťažovateľa vyjadril najvyšší súd prostredníctvom svojej podpredsedníčky, a to listom č. k. KP 4/2010-14 z 8. marca 2010. Podpredsedníčka najvyššieho súdu vo vyjadrení okrem iného konštatovala:

„... sťažovateľ prostredníctvom svojej ústavnej sťažnosti polemizuje s právnou interpretáciou vykonanou Najvyšším súdom Slovenskej republiky, jeho názory odmieta ako nedostatočne právne odôvodnené a naopak preferuje svoje argumenty predložené v odvolaní, ktoré však konajúci senát vyhodnotil ako nedôvodné. Závery sťažovateľa, že Najvyšší súd Slovenskej republiky sa dostatočne nevysporiadal s argumentmi sťažovateľa sú v rozpore s obsahom textu odôvodnenia napadnutého rozsudku. Najvyšší súd Slovenskej republiky pri riešení tohto sporu zobral najmä do úvahy prednosť komunitárneho práva (Colný kódex Spoločenstva a relevantné komunitárne daňové predpisy) v rámci aplikácie národných predpisov ako aj samotnú podstatu mechanizmu dane z pridanej hodnoty, ktorá spadá jednoznačne do systému nepriamych daní. Všetky závery z toho vyplývajúce senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako už bolo konštatované, uviedol vo svojom odôvodnení. ...

Takisto konajúci senát nemôže a ani ich nesmie v zmysle právnej tradície kontinentálneho práva dodatočne objasňovať nad rámec doteraz uvedených záverov aj novými dôvodmi (viď prekážka striktnej viazanosti u rozsudku zakotvená v § 156 ods. 4 O. s. p., ktorá súčasne vychádza z ústavného princípu právnej istoty) nad rámec vymedzený v odôvodnení napadnutého a právoplatného rozsudku.

S prihliadnutím na tieto závery Najvyšší súd Slovenskej republiky navrhuje, aby ústavná sťažnosť v zmysle § 25 zák. č. 38/1993 Z. z. bola Ústavným súdom Slovenskej republiky ako neopodstatnená odmietnutá.“

Podaním č. k. KP 4/2010-14 zo 16. septembra 2010 najvyšší súd oznámil ústavnému súdu, že netrvá na ústnom prerokovaní danej veci.

Obsahovo totožné vyjadrenie poskytol v tejto súvislosti aj právny zástupca sťažovateľa, keď podaním doručeným ústavnému súdu 9. septembra 2010 oznámil, že súhlasí s tým, aby ústavný súd upustil od ústneho pojednávania v danej veci.

Ústavný súd preto využil možnosť podľa § 30 ods. 2 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“) a upustil od ústneho pojednávania, pretože od neho nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

II.

Ústavný súd v rámci konania vo veci samej vychádzal z obsahu sťažnosti, vyjadrení účastníkov konania, obsahu spisu Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) sp. zn. 2 S 303/2007 a zo spisu najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 91/2008.

Ústavný súd zistil, že žalobou doručanou krajskému súdu 19. novembra 2007 sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí a postupu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“ alebo „žalovaný“), ktoré svojimi rozhodnutiami potvrdilo rozhodnutia správca dane. Napadnutými rozhodnutiami pritom správca dane za konkrétne zdaňovacie obdobia v jednom prípade znížil sťažovateľovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a vo zvyšných prípadoch vyrubil rozdiel DPH.

V predmetnej veci daňové riaditeľstvo odôvodňovalo vyrubenie dane z dôvodu, že vykonanou daňovou kontrolou správca dane zistil, že do verejného colného skladu na území Slovenskej republiky bol z U. dovezený tovar (oceľové zvitky) v režime colného uskladňovania, ktoré sťažovateľ v tomto colnom sklade odkúpil od dovozcu s tým, že režim

colného uskladňovania sa po kúpe zmenil na režim aktívny zušľachtovací styk. V uvedenom režime sťažovateľ spracoval oceľové zvitky na oceľové profily, ktoré následne predal spoločnosti M., s. r. o., a S., a. s., v dôsledku čoho sa colný režim predaného a prepracovaného tovaru zmenil opäť na režim colné uskladňovanie. Všetky transakcie v sledovanom období roku 2006 prebehli medzi tuzemskými právnickými osobami vo verejnom colnom sklade umiestnenom na území Slovenskej republiky.

Daňové riaditeľstvo vyslovilo názor, že vzhľadom na to, že sťažovateľ pri predaji tovaru spoločnostiam M., s. r. o., a S., a. s., pri predajných cenách neuplatnil DPH, porušil § 69 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 2 ods. 1 písm. a), § 2 ods. 2 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a) a § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Sťažovateľ v žalobe tvrdil, že žalovaný ignoroval § 2 ods. 1, § 12, § 18 ods. 2 a § 21 zákona o DPH a okrem toho aj čl. 4 ods. 7, čl. 37, čl. 48, čl. 79, čl. 84, čl. 98 a čl. 114 Nariadenia rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (ďalej len „nariadenie č. 2913/92“). Sťažovateľ teda argumentoval tým, že tovar ním nadobudnutý a následne predaný nebol tovarom spoločenstva, a teda z pohľadu colných a daňových predpisov sa nepovažoval za tovar v tuzemsku. Podľa názoru sťažovateľa išlo o tovar, ktorý bol na územie Slovenska dovezený podľa § 2 ods. 1 písm. d), § 12 a § 18 ods. 2 zákona o DPH. V tejto súvislosti dodal, že pri tovare dovezenom na územie Slovenska z územia mimo Európskej únie, ktorý súčasne nebol prepustený do niektorého z colných režimov taxatívne vymedzených v § 21 zákona o DPH, nevzniká daňová povinnosť.

Okrem toho sťažovateľ v žalobe namietal, že *„na daňové konanie vo veci tovaru, ktorý nebol prepustený do colného režimu voľného obehu, je príslušný colný orgán a jeho nadriadeným orgánom je Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky. Konanie iného daňového orgánu vo veci dane z pridanej hodnoty na tovar, ktorý nebol dovezený do Európskeho spoločenstva, je nezákonné a hrubo porušuje práva daňovníka. Napadnuté rozhodnutia teda vydal orgán, ktorý na to nemal právomoc zo zákona.“*

V poradí treťou námietskou, ktorú sťažovateľ v žalobe nastolil, bola skutočnosť, že napadnuté rozhodnutia daňového riaditeľstva obsahovali okrem potvrdzujúceho výroku duplicitný výrok, ktorým bola uložená povinnosť na plnenie – zaplatenie rozdielu dane do 15 dní od doručenia rozhodnutia, pričom výrok správcu dane taktiež zaväzoval sťažovateľa na zaplatenie rozdielu dane do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia. Podľa názoru sťažovateľa boli preto tieto výroky žalovaného „zjavne zmätočné“.

O žalobe sťažovateľa rozhodol krajský súd rozsudkom č. k. 2 S 303/07-269 z 23. júla 2008 tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane zrušil a vec vrátil daňovému riaditeľstvu na ďalšie konanie.

Krajský súd sa stotožnil s tvrdeniami sťažovateľa, pričom v odôvodnení svojho rozsudku okrem iného vyslovil tento názor:

„Možno preto konštatovať, že pokiaľ ide o colné režimy aplikovateľné pri dovoze zahraničného tovaru na územie SR v podmienenej systéme a s ekonomickým účinkom (colné uskladňovanie, aktívny zušľachtovací styk v podmienenej systéme) miesto a čas vzniku zdaniteľného plnenia je potrebné určiť v súlade s § 2, § 12, 18 a 21 ako miesto a čas, kde sú tieto colné režimy ukončené, a to prepustením uvedeného tovaru do colného režimu voľného obehu na území SR. Pri týchto režimoch sa totiž v súlade s § 12 druhá veta ZDPH na predmetné zdaniteľné plnenia plne vzťahujú colné predpisy ES a preto možno prijať záver, že pokiaľ je tovar premiestňovaný vo vonkajšom tranzite, umiestnený v režime colného uskladnenia alebo spracovaný a prepracovaný v aktívnom zušľachtovacom styku na území SR, a tento colný režim alebo ich kombinácia trvá, potom z negatívneho vymedzenia § 21 ods. 1 ZDPH vyplýva, že daňová povinnosť pri dovoze takéhoto tovaru nevznikla. ... Nadobudnutý a neskôr predaný tovar žalobcom teda nebol tovarom spoločenstva a z pohľadu colných a daňových predpisov sa nepovažoval za tovar v tuzemsku. ... tovar bol na územie spoločenstva dovezený v zmysle § 2 ods. 1 písm. d), § 12 a § 18 ods. 2 ZDPH.

Zmena vlastníka tovaru prepusteného do colných režimov s podmienenej systémom a s ekonomickým účinkom nezakladá vznik nového colného dlhu a teda ani vznik daňovej povinnosti v procese dovozu tovaru. Zmena vlastníctva takéhoto dovážaného tovaru nie je

zdaniteľným plnením podľa § 18 a § 21 ZDPH, ale je len právnou skutočnosťou podliehajúcou oznamovacej povinnosti deklaranta a schvaľovaciemu konaniu pred colným orgánom podľa colných predpisov ES, ktorá nemá za následok vznik nového colného dlhu. ... V SR sú colné orgány správcom DPH pri dovoze tovaru a nakoľko nakladanie s tovarom v colných režimoch s podmieneným oslobodením nie je explicitne upravené v ZDPH, uplatní sa na tieto skutočnosti úprava podľa colného zákonníka ES a to na základe § 12 ZDPH. Pokiaľ teda nedôjde k prepusteniu takéhoto tovaru do voľného obehu v Slovenskej republike, nevzniká v danom prípade medzi predávajúcim žalobcom a jeho kupujúcimi vo vzťahu k tovaru umiestnenému v uvedených colných režimoch na území SR daňová povinnosť.“

Okrem toho sa krajský súd vyjadril aj k námietke sťažovateľa o tom, že v jeho veci nekonal príslušný orgán štátu. V tejto súvislosti krajský súd uviedol: *„V danom prípade tovar nebol prepustený do režimu voľného obehu, nestal sa tovarom spoločenstva a preto štátnym orgánom oprávneným konať vo veci DPH je príslušný colný orgán.“*

Krajský súd sa zároveň stotožnil aj s podstatou tretej námietky sťažovateľa, keď uviedol, že uvedenie výroku na plnenie v rozhodnutiach daňového riaditeľstva (okrem rozhodnutia, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o znížení nadmerného odpočtu na DPH) je zmätočné, čo má za následok nepreskúmateľnosť týchto rozhodnutí.

Proti rozsudku krajského súdu podalo daňové riaditeľstvo odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 5 Sžf 91/2008 z 20. októbra 2009 tak, že zmenil rozsudok súdu prvého stupňa spôsobom, že žalobu sťažovateľa zamietol.

Najvyšší súd v odôvodnení svojho rozhodnutia predstavil zistený skutkový stav, podstatu napadnutého rozsudku krajského súdu, argumenty daňového riaditeľstva obsiahnuté v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku, vyjadrenie sťažovateľa a citujúc jednotlivé ustanovenia zákona o DPH [§ 2 ods. 1 písm. a), § 2 ods. 2 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 12, § 13 ods. 1 písm. a), § 18 ods. 2, § 19 ods. 1, § 21 ods. 1 písm. a) a § 69 ods. 1], nariadenia č. 2913/92 (čl. 3 ods. 3, čl. 37 ods. 2, čl. 79, čl. 84, čl. 98, čl. 114,

čl. 166), nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93 z 2. júla 1993, zavádzajúceho ustanovenia pre vykonávanie nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 ustanovujúceho Colný kódex spoločenstva (ďalej len „nariadenie č. 2454/93“) [čl. 1 ods. 7], Šiestej daňovej smernice Rady zo 17. mája 1977 (77/388/EHS) o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „smernica č. 77/388/EHS“) [odsek 12 a 19 jej úvodnej časti] vyslovil aj tento názor:

«Základnou úvahou, ktorú musí Najvyšší súd preveriť z hľadiska správnosti napadnutého rozsudku krajského súdu, je to, či na situáciu tovaru uloženého v colnom sklade sa výlučne vzťahujú iba colné predpisy alebo aj daňové predpisy, a ak áno, potom z akého dôvodu, odkedy a v akom rozsahu. ...

... pre Najvyšší súd vyplýva, že žalobca nie je priamym dovozcom tovaru dovezeného z nečlenskej krajiny, ale na prvom mieste je jeho spracovateľom na teritóriu verejného colného skladu a následne je predajcom výsledku svojho spracovania tovaru tuzemským právnickým osobám.

Je jednoznačné, že tak colné ako aj daňové predpisy platné v Slovenskej republike v roku 2006 sú značne ovplyvnené komunitárnym právom, avšak každá oblasť finančného práva v inom rozsahu. Ak colné predpisy jednotlivých členských štátov sa nachádzajú na vysokom stupni unifikácie (najmä prostredníctvom Nariadenia č. 2913/92), potom daňové predpisy o dani z pridanej hodnoty sú v tomto období iba na konkrétnej národnej úrovni harmonizované prostredníctvom tzv. Šiestej daňovej smernice (Smernica Rady č. 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia). ...

Z uvedených ustanovení komunitárneho práva pre Najvyšší súd nado všetky pochybnosti (výkladový princíp „acte clair“) vyplýva, že územia colných skladov nie sú vyňaté z colného územia Spoločenstva, a na tovar tu umiestnený sa vzťahuje fikcia, že sa na colnom území nenachádza, tzn. iba v zmysle colných predpisov nemá charakter tovaru Spoločenstva, a to až do okamihu zmeny colného režimu. Uvedená fikcia zabezpečuje členskému štátu efektívne uplatňovať dovozné clo a obchodno-politické opatrenia v procese dovozu tovaru, ktorý nemá charakter tovaru Spoločenstva, a to až do okamihu ukončenia procesu dovozu formou, že bol prepustený do voľného obehu alebo prepustený do iného

colného režimu alebo použitia alebo spotrebovaný za podmienok iných ako ustanovených v colných predpisoch.

Najvyšší súd súčasne upozorňuje, že Nariadenie č. 2913/92 nemá ambíciu presnejšie vymedziť pojem obchodno-politické opatrenia, a preto ich rozsah a obsah musel Najvyšší súd vymedziť prostredníctvom Nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92. ... Z uvedeného vyplýva, že orgány Európskeho spoločenstva nemali pod pojmom „obchodno-politické opatrenia“ na mysli to, čo krajský súd na str. 10 ods. 1 svojho odôvodnenia uviedol ako „napríklad DPH,...“ ...

Na základe doposiaľ citovaných komunitárnych ustanovení je potom možné prijať záver, že hlavným poslaním colného skladu, pričom je irelevantné, či ide o verejný alebo súkromný sklad, je zabezpečiť osobitný (dohľadový) režim nad dispozíciou dovozcu (ukladateľa) s tovarom, ktorý nie je tovarom Spoločenstva po čas vybavovania jeho colných formalít, pričom dovozcomi nezakazuje disponovať s dovezeným tovarom napríklad tým spôsobom, že by ho scudzil alebo určitým postupom zhodnotil. Jedinou a základnou požiadavkou kladenou colnými predpismi na dovozcu, ktorý tovar uložil do verejného colného skladu je aby sa podriadil podmienkam stanoveným colnými predpismi (bližšie čl. 101 a nasl. Nariadenia č. 2913/92).

Ak komunitárne colné predpisy neupravujú daňové vzťahy vlastníkov alebo osôb oprávnených nakladať s tovarom umiestneným do colného skladu, a to aj tým, že by vylúčili účinok daňových predpisov počas uskladnenia tovaru, ktoré nemá charakter tovaru Spoločenstva, potom je nutné na úpravu daňovoprávnych vzťahov, ktoré sú bežne spojené s nakladaním tovaru, samostatne aplikovať daňové právne predpisy. Preto Najvyšší súd nesúhlasí s názorom krajského súdu, že uplatňovanie colných predpisov Európskej únie na dovoz tovaru nachádzajúceho sa v colne schválenom určení alebo v colných režimoch v podmiennečnom systéme a s ekonomickým účinkom, ktoré je zakotvené v zák. č. 222/2004 Z. z. (viď § 12), je tou zákonnou podmienkou, ktorá znamená, že colné konanie a daňové konanie nie sú pri dovoze tovaru samostatné procesy na určenie obsahu, miesta a času vzniku daňového plnenia a nie sú oddelené od procesov na určovanie miesta a času vzniku colného dlhu. ...

Preto správne žalovaný postupoval, ak aplikáciu § 2 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. v pojmu „dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku“ teritoriálne podriadil pod územie Slovenskej republiky bez výnimky. ...

Potom je celkom logický záver, že žalovaný správne podľa § 2 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. v hore platnom znení zaťažil žalobcu daňovou povinnosťou pri jeho predaji tovaru tuzemskej osobe, hoci tento predaj sa uskutočnil v priestoroch colného skladu, a argumentáciu (v konečnom dôsledku podporovanú aj krajským súdom) o nutnosti použiť na predmetný prípad ust. § 2 ods. 1 písm. d), § 12 (v danom prípade išlo), § 18, § 21 ods. 3 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. správne odmietol, lebo, ako žalovaný správne argumentoval, v danom prípade (predaj tovaru) už o dovoz z pohľadu daňových predpisov u žalobcu nešlo. ...

Citované ustanovenia § 12 § 18 ods. 2 a 21 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. je nutné interpretovať v tom duchu, že daňovo-právne účinky predpokladané v hypotézach týchto právnych noriem je možné vzťahovať iba na situáciu dovozu tovaru jeho dovozcom počas procesu jeho vstupu (proces prevažne upravený colnými predpismi) z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev, inak povedané daňovo-právne účinky pri dovoze tovaru sa stávajú súčasťou colného režimu voľný obeh iba pod tou podmienkou, že dovozca predmetného tovaru tento colný vzťah nemodifikuje zmenou vlastníctva k dovezenému tovaru. Následne takáto modifikácia colného vzťahu je však možná vtedy, ak tovar podlieha účinnej kontrole orgánov verejnej správy, tzn. napríklad, ak sa už nachádza na území Slovenskej republiky. Ako už bolo Najvyšším súdom vyššie objasnené, pre účely aplikácie predpisov o dani z pridanej hodnoty colné sklady sú súčasťou územia Slovenskej republiky.

Žalobca však v svojej argumentácii, a s ním aj krajský súd, keď neprihliadol k tej skutočnosti, že dovozca je súčasne aj vývozcom tovaru z U., a práve takýto prístup by z hľadiska právnej požiadavky na riadny výber nepriamych daní, a to aj z komunitárneho hľadiska, sa javí ako neudržateľný. Odhliadnuc od toho, že každý štát podporuje a motivuje ekonomickými prostriedkami vývoz výrobkov a služieb zo svojho územia (medzi takéto proexportné nástroje patrí aj daň z pridanej hodnoty), je nutné mať na pamäti, že všetky činnosti súvisiace so zvýšením hodnoty vykonané osobami v kontexte s vyvezeným tovarom

majú možnosť registrovať iba orgány toho štátu, ktoré majú dovážaný tovar pod svojou kontrolou, v danom prípade ide o Slovenskú republiku. ...

... nie je možné pri výklade finančného práva na národnej úrovni pripustiť, že by tovar dovezený z inej krajiny nepodliehal nepriamym daniam ani v štáte určenia (dovozu) a ani v krajine pôvodu (vývozu).»

Vo vzťahu k druhej námietke sťažovateľa týkajúcej sa vecnej nepríslušnosti správcu dane najvyšší súd uviedol, že sa nestotožňuje s názorom krajského súdu, pretože podľa jeho názoru *„colné orgány nie sú oprávnené konať vo veci vzniku daňovej povinnosti pri nakladaní tovaru na území Slovenskej republiky“*.

Najvyšší súd reagoval aj na v poradí tretiu námietku sťažovateľa, keď uviedol:

«Je pravdou, že prvostupňový daňový orgán platobné podmienky formuloval v jednom zo svojich rozhodnutí napríklad slovami (č. l. 20): „Rozdiel dane je splatný v zmysle § 30 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto dodatočného platobného výmeru na účet Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty vedený v Štátnej pokladnici, KS: 2144, VS: DIČ“ Takisto žalovaný v odvolacom konaní pri rovnakom rozhodnutí sformuloval platobnú povinnosť smerom k žalobcovi (č. l. 159), a to nasledujúcim spojením: „Rozdiel dane v sume 23.832.072,- Sk je daňový subjekt povinný zaplatiť do 15 dní odo dňa doručenia tohto rozhodnutia na účet Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty vedený v Štátnej pokladnici, konštantný symbol: 2144 variabilný symbol: DIČ.“

Pri porovnaní oboch, hore uvedených textov výrokov o platobných podmienkach, musí každý porovnávatel' dôjsť k záverom, že svojim obsahom ide o rovnaké texty (v sume, lehote, č. účtu, konštantnom a variabilnom symbolu) s odlišnosťou v začatí plynutia lehoty na zaplatenie (viď formulácia „odo dňa nadobudnutia právoplatnosti“ a formulácia „odo dňa doručenia tohto rozhodnutia“). Uvedené formulácie nie je možné vyhodnotiť v tom duchu, že povinnosť zaplatiť vyrubený rozdiel na dani uvedená v rozhodnutiach žalovaného, je v týchto prípadoch uložená duplicitne, ako krajský súd zaujal stanovisko, nakoľko podľa § 48 ods. 5 v spoj. s § 30 ods. 2 písm. d) zák. č. 511/1992 Zb. výroková časť rozhodnutia

správca dane obsahuje tiež lehotu peňažného plnenia, sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená (tzn. platobné podmienky).

S prihliadnutím na to, že odvolacie daňové konanie tvorí neoddeliteľnú časť daňového konania s možnosťou odvolacieho orgánu výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty (§ 1a písm. d) v spoj. s § 48 ods. 2 veta posledná zák. č. 511/1992 Zb. - zásada jednoty daňového konania), je potom pre posudzovanie postupu odvolacieho orgánu celkom irelevantné, pokiaľ žalovaný, ako odvolací daňový orgán, okrem rozhodovaní o napadnutom výroku prvostupňového rozhodnutia v časti uloženie daňovej povinnosti aj spresní výrok v časti vymedzenia platobných podmienok, pričom takéto spresnenie nie je vzhľadom na zásadu jednotu daňového konania na ujmu vykonateľnosti rozhodnutia prvostupňového správcu dane najmä z pohľadu jej možnej duplicity.»

III.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

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

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 2 ods. 1 písm. d) zákona o DPH predmetom dane je dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 2 ods. 2 písm. a) zákona o DPH na účely tohto zákona je tuzemskom územie Slovenskej republiky.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci...

Podľa § 12 zákona o DPH dovozom tovaru je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie Európskeho spoločenstva. Pri dovoze tovaru do tuzemska sa na daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14.

Podľa § 13 ods. 2 zákona o DPH ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína na území tretieho štátu, považuje sa za miesto dodania tovaru dovozcom (§ 69 ods. 8) a za miesto prípadných ďalších dodaní tohto tovaru členský štát dovozu.

Podľa § 18 ods. 2 zákona o DPH ak má dovážaný tovar pri jeho vstupe na územie Európskeho spoločenstva postavenie dočasne uskladneného tovaru alebo ak je umiestnený do slobodného colného pásma alebo do slobodného colného skladu, alebo ak je prepustený do colného režimu uskladňovanie v colnom sklade, do colného režimu aktívny zušľacht'ovací styk, do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, alebo ak je vpustený do teritoriálnych vôd, miestom dovozu je členský štát, v ktorom sa skončia tieto colné opatrenia.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. ...

Podľa § 21 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká

- a) prepustením tovaru do colného režimu voľný obeh,
- b) prepustením tovaru do colného režimu aktívny zušľacht'ovací styk v systéme vrátenia,
- c) ukončením colného režimu dočasné použitie s čiastočným oslobodením od cla,
- d) pri späť dovážanom tovare prepustením do colného režimu voľný obeh z colného režimu pasívny zušľacht'ovací styk,
- e) nezákonným dovozom tovaru,
- f) odňatím tovaru colnému dohľadu,
- g) v ostatných prípadoch, keď vznikne colný dlh pri dovoze tovaru.

Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň.

Podľa § 84 zákona o DPH na správu dane sa použijú ustanovenia osobitného predpisu, ak tento zákon neustanovuje inak. Pri dovoze tovaru je správcom dane colný orgán a na správu dane sa použijú colné predpisy, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa čl. 3 ods. 3 nariadenia č. 2913/92 colné územie spoločenstva zahŕňa teritoriálne vody, pobrežné vody a vzdušný priestor členských štátov, ako aj územia uvedené v odseku 2 s výnimkou teritoriálnych vôd, pobrežných vôd a vzdušného priestoru tých území, ktoré nie sú súčasťou colného územia spoločenstva podľa odseku 1.

Podľa čl. 37 ods. 2 nariadenia č. 2913/92 tovar podlieha colnému dohľadu po dobu, ktorá je potrebná na určenie jeho colného štatútu, ak sa nejedná o tovar spoločenstva bez toho, aby tým bol dotknutý článok 82 odsek 1, a to do okamihu zmeny jeho colného štatútu, jeho umiestnenia do slobodného pásma alebo slobodného skladu, jeho spätného vývozu alebo jeho zničenia v súlade s článkom 182.

Podľa čl. 79 nariadenia č. 2913/92 prepustením do voľného obehu získava tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, colný štatút tovaru spoločenstva. Prepustenie zahŕňa uplatnenia obchodno-politických opatrení, splnenie ďalších formalít stanovených pre dovoz určitého tovaru a vybratie všetkých platieb dlžných na základe právnych predpisov.

Podľa čl. 84 ods. 1 nariadenia č. 2913/92 sa v článkoch 85 až 90 „režimom s podmieňným systémom“ v prípade tovaru, ktorý nie je tovarom spoločenstva, rozumie okrem iného colné uskladňovanie a aktívny zušľacht'ovací styk v podmieňnom systéme.

Podľa čl. 84 ods. 2 nariadenia č. 2913/92 „dovážaným tovarom“ sa rozumie tovar prepustený do colného režimu s podmieňným systémom a tovar, ktorý v rámci aktívneho zošľacht'ovacieho styku v systéme vrátenia splnil formality stanovené na prepustenie do voľného obehu a formality uvedené v článku 125.

Podľa čl. 98 ods. 1 písm. a) nariadenia č. 2913/92 colný režim colné uskladňovanie umožňuje uskladňovať v colnom sklade tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, bez toho, aby tento tovar podliehal dovoznému clu alebo obchodno-politickým opatreniam.

Podľa čl. 98 ods. 2 nariadenia č. 2913/92 colným skladom sa rozumie akékoľvek miesto schválené colnými orgánmi a nachádzajúce sa pod colným dohľadom, kde je tovar za stanovených podmienok skladovaný.

Podľa čl. 114 ods. 1 písm. a) nariadenia č. 2913/92 bez toho, aby tým bol dotknutý článok 115, colný režim aktívny zušľacht'ovací styk umožňuje, aby pre účely jednej alebo niekoľkých spracovateľských operácií na colnom území spoločenstva bol použitý tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva a ktorý má byť spätne vyvezený z colného územia spoločenstva vo forme zošľachtených výrobkov bez toho, aby podliehal dovoznému clu alebo obchodnopolitickým opatreniam.

Podľa čl. 166 písm. a) nariadenia č. 2913/92 slobodné pásma a slobodné sklady sú časti colného územia spoločenstva alebo objekty umiestnené na tomto území a oddelené od zvyšnej časti tohto územia, v ktorých sa s cieľom uplatňovania dovozného cla a obchodno-

politických opatrení považuje tovar, ktorý nie je tovarom spoločenstva, za tovar nenachádzajúci sa na colnom území spoločenstva, pokiaľ nebol prepustený do voľného obehu alebo prepustený do iného colného režimu alebo použitia alebo spotrebovaný za podmienok iných ako ustanovených v colných predpisoch.

Podľa čl. 1 ods. 7 nariadenia č. 2454/93 obchodno-politické opatrenia sú nesadzobné opatrenia ustanovené ako súčasť spoločnej obchodnej politiky vo forme ustanovení spoločenstva, ktorými sa riadi dovoz a vývoz tovaru, ako sú opatrenia pre dozor alebo ochranu, kvantitatívne obmedzenia alebo limity a zákazy vývozu alebo dovozu.

Podľa odseku 12 úvodnej časti smernice č. 77/388/EHS určenie miesta, na ktorom sa uskutočnili plnenia podliehajúce dani, sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke dodávok tovaru do zásoby a poskytovania služieb...

Podľa odseku 19 úvodnej časti smernice č. 77/388/EHS keďže povinnosti daňových poplatníkov sa musia v čo najväčšej možnej miere zosúladiť tak, aby sa zabezpečila potrebná záruka pre inkasovanie daní, a to jednotným spôsobom vo všetkých členských štátoch...

IV.

Predtým, než ústavný súd posúdil súladnosť rozsudku najvyššieho súdu s obsahom čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru, považoval za významné uviesť, že Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len ESLP) vo veci Ferrazzini proti Taliansku (rozhodnutie z 12. júla 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98) vyslovil neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti. V tomto rozhodnutí však s poukazom na zmenu názorov spoločnosti na právnu ochranu súčasne vyslovil, že by malo dôjsť k zväženiu, či by zo záruk obsiahnutých v čl. 6 ods. 1 dohovoru nemali profitovať aj účastníci konania v sporoch, predmetom ktorých je *zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov*.

Ústavný súd už v rámci svojej judikatúry (III. ÚS 24/2010) zhodne s názorom EŠLP vyslovil, že dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a tak je úlohou orgánov ho aplikujúcich interpretovať jeho ustanovenia i s ohľadom na možné meniace sa spoločenské podmienky. V tejto súvislosti je preto potrebné zohľadniť spoločenské pomery, ktoré podmieňovali podobu dohovoru v období jeho vzniku.

Za danej situácie charakterizovanej značným stupňom neustálenosti a permanentne prebiehajúcej kryštalizácie názorov EŠLP na interpretáciu pojmu „občianske práva a záväzky“ použitého v čl. 6 ods. 1 dohovoru, a to aj pri rozhodovaní o sporoch medzi fyzickými a právnickými osobami a orgánmi verejnej moci o zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov (Bendenoun proti Francúzsku – rozsudok z 24. februára 1994, séria A, č. 284, Georgiou proti Spojenému kráľovstvu – rozhodnutie zo 16. mája 2000 o prijateľnosti sťažnosti č. 40042/98, Ferrazzini proti Taliansku – rozhodnutie z 12. júla 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98) ústavný súd nevidí žiaden rozumný dôvod robiť z hľadiska založenia svojej právomoci podľa čl. 127 ods. 1 ústavy pri preskúvaní postupov a rozhodnutí všeobecných súdov v rámci správneho súdnictva rozdiely medzi sťažovateľmi, ktorí v konaní pred ústavným súdom namietajú porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a sťažovateľmi, ktorí tvrdia porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Túto pozíciu potvrdzuje aj ustálená judikatúra ústavného súdu, podľa ktorej formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zmenu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru (II. ÚS 71/97). Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť (IV. ÚS 195/07). Zároveň ústavný súd stabilne vyslovuje porušenie čl. 6 ods. 1 dohovoru aj v takých konaniach o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, v ktorých je predmetom preskúmania rozhodnutie všeobecného súdu v správnom súdnictve týkajúce sa daňových záležitostí (I. ÚS 238/06, III. ÚS 305/08).

Úlohou najvyššieho súdu bolo vysporiadať sa so všetkými argumentmi, ktoré uviedol sťažovateľ v konaní pred najvyšším súdom. Tie skutočnosti namietal neskôr sťažovateľ aj v konaní pred ústavným súdom, k rozhodnutiu ktorých ústavný súd pristúpil takto:

Pri posudzovaní v poradí prvej námietky sťažovateľa o nedostatočnom odôvodnení a výklade ustanovení zákona o DPH ústavný súd vychádzal z konštantnej judikatúry, podľa ktorej ústavný súd zásadne nie je oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie práva s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách (I. ÚS 5/00, I. ÚS 17/01).

Takýto prístup ústavného súdu vo vzťahu k rozhodnutiam všeobecných súdov je dôsledkom toho, že všeobecné súdy vychádzajú pri prerokúvaní a rozhodovaní vecí patriacich do ich právomoci zo zákonnej úpravy a vlastnej interpretácie zákonov a podzákonných úprav. Z postavenia ústavného súdu ako nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutia všeobecných súdov v prípade, ak v konaní, ktoré im predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Ústavný súd je oprávnený a povinný posúdiť neústavnosť konania a rozhodovania všeobecných súdov vo veciach, v ktorých niet iného súdu, aby prerokoval a rozhodol o tom, či bolo, alebo nebolo porušené právo účastníka konania pred všeobecným súdom (III. ÚS 260/07).

Ústavný súd zastáva názor, že úlohou právneho štátu je pripraviť legitímne podmienky, ktoré by boli zárukou spravodlivého prerokovania vecí pred kompetentným orgánom verejnej moci. Vytvorenie takýchto podmienok tkvie v právnej úprave jednotlivých konaní, v rámci ktorých dochádza k ochrane hmotnoprávných vzťahov, a tým aj k reálnemu výkonu a ochrane základných práv a slobôd. Je nepochybné, že len objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa, ako aj ničím nepodložená možnosť úvahy orgánu verejnej moci bez akýchkoľvek objektívnych limitov, ktoré sú vymedzené zákonnými spôsobmi zisťovania skutkového základu, prijať rozhodnutie (obdobne III. ÚS 229/06).

Vychádzajúc zo svojej doterajšej judikatúry ústavný súd v konaní vo veci samej mal na zreteli svoju pozíciu ako nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti, ktorá je odlišná od postavenia toho-ktorého všeobecného súdu plniaceho si svoju úlohu aj v rámci opravného systému, kde podstatou je preskúmať a v prípade nezrovnalostí reparaovať zistený skutkový stav a na to nadväzujúci právny záver. Ústavný súd teda na seba neprevzal zodpovednosť všeobecného súdu, ale napadnutý rozsudok preskúmal z hľadiska dodržania zásad spravodlivého procesu a jeho zlučiteľnosti s článkami ústavy a dohovoru, ktorých porušenie sa namieta. Pritom rozsudok najvyššieho súdu podrobil prísnej konfrontácii s argumentmi sťažovateľa majúci na pamäti, že rozhodnutie orgánu verejnej moci nemusí byť totožné s očakávaniami a predstavami účastníka konania, ale z hľadiska odôvodnenia musí spĺňať parametre zákonného rozhodnutia (§ 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku), pričom účastníkovi konania musí dať odpoveď na podstatné otázky a námietky spochybňujúce závery namietaného rozhodnutia v závažných a samotné rozhodnutie ovplyvňujúcich súvislostiach.

Jadrom problému je v danom prípade rozdielne chápanie a výklad ustanovení zákona o DPH, keď na jednej strane stojí názor daňových orgánov totožný s názorom najvyššieho súdu a na strane druhej stojí názor sťažovateľa a prvostupňového krajského súdu. Zatiaľ čo najvyšší súd a daňové orgány vychádzali z toho, že predmetom DPH bolo v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku (predaj tovaru), čo znamená, že pri posúdení právneho vzťahu vychádzali tieto orgány verejnej moci z faktúry a miesta, kde sa tovar nachádzal, sťažovateľ a krajský súd poukázali na nevyhnutnosť aplikácie § 12, § 18 ods. 2 a § 21 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, z čoho vyplýva, že v danom prípade nemohla vzniknúť daňová povinnosť, keďže tovar bol do tuzemska dovezený do režimu colné uskladňovanie, neskôr sa nachádzal v režime aktívny zušľachtovací styk a následne sa opäť dostal do režimu colné uskladňovanie, čiže nedostal sa do režimu voľného obehu, pri ktorom vzniká daňová povinnosť.

Ústavný súd sa v danom prípade výhradne venoval presvedčivosti odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vo vzťahu k danej problematike a argumentom sťažovateľa obsiahnutým v žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov

a v tejto súvislosti skúmal najmä zlučiteľnosť napadnutého rozsudku s ústavou a medzinárodnými záväzkami Slovenskej republiky.

Keďže išlo o argumenty rozdielne, ktoré boli vzaté do úvahy krajským súdom, bol práve najvyšší súd vecne príslušný sa s týmito argumentmi vysporiadať pri zachovaní základných zásad súdneho konania.

Podľa názoru ústavného súdu rozsudok najvyššieho súdu vyznieva tendenčne v snahe prezentovať správnosť svojho presvedčenia, avšak bez toho, aby výsledok konfrontácie svojich záverov a záverov krajského súdu predstavil ústavne konformným spôsobom.

Výrazný nedostatok odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu spočíva v tom, že najvyšší súd sa v značnej miere obmedzil na vysvetlenie poslania colného skladu a sledujúc si svoju líniu tvrdil, že v danom prípade išlo o dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku, hoci aj v colnom sklade, a preto sťažovateľ bol povinný v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH platiť daň. Najvyšší súd sa však nevenoval aplikácii ustanovenia § 12 zákona o DPH, podľa ktorého majú colné predpisy pri dovoze prednosť pred zákonom o DPH. Ústavný súd považuje túto skutočnosť za rozhodujúcu pre posúdenie veci.

V nadväznosti na uvedené považuje ústavný súd za nevyhnutné poukázať na to, že najvyšší súd v takmer nepoznateľnej miere prihliadol aj na možnosť posúdenia vzniknutej situácie z hľadiska § 12, § 18 ods. 2 a § 21 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. V naznačených súvislostiach najvyšší súd len citoval tieto ustanovenia zákona o DPH a vyslovil, že *„daňovo – právne účinky predpokladané v hypotézach týchto právnych noriem je možné vzťahovať iba na situáciu dovozu tovaru jeho dovozcom počas procesu jeho vstupu (proces prevažne upravený colnými predpismi) z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev...“* bez toho, aby ich priradil ku skutkovým zisteniam a vyhodnotil. Takéto zdôvodnenie však nemožno považovať za dostatočné.

Právo na spravodlivý proces vyžaduje, aby rozhodnutia súdu boli zdôvodnené a presvedčivé. Výrok súdu je koncentrovaným vyjadrením jeho záverov vykonaných

v priebehu celého konania. Takýto postup vyplýva z potreby transparentnosti vysluhovania spravodlivosti, ktorá je nevyhnutnou súčasťou každého justičného aktu (III. ÚS 311/07).

Ústavný súd nepochybuje o tom, že najvyšší súd si musel uvedomiť zodpovednosť za určenie, či daňová povinnosť vznikla sťažovateľovi v súvislosti s dodaním tovaru za protihodnotu v tuzemsku alebo či bez ohľadu na to, že tovar sa nachádzal v colnom sklade na území Slovenska, ale nebol prepustený do režimu taxatívne vymedzeného v zákone o DPH, sťažovateľovi daňová povinnosť pri dovoze tovaru nevznikla. Z odôvodnenia rozsudku odvolacieho súdu je však zrejmé len to, že daňová povinnosť sťažovateľovi určite vznikla v súvislosti s predajom tovaru v colnom sklade. Argumenty sťažovateľa, ktorými brojil proti rozhodnutiam správcu dane a daňovému riaditeľstvu v žalobe o preskúmanie zákonnosti týchto rozhodnutí, ostali v podstate nepovšimnuté a otázka nastolená sťažovateľom bola zodpovedaná len povrchne a okrajovo.

Ústavný súd, ako bolo už viackrát zdôraznené, nemá právomoc túto oblasť finančného práva riešiť, ale je povinný zabezpečiť, aby výklad právnych noriem a spornej otázky bol zabezpečený v súlade so zákonom a ústavou.

Ústavný súd konštatuje, že odôvodneniu rozsudku najvyššieho súdu chýba presvedčivosť. Najvyšší súd prijaté právne závery ozrejmil veľmi priamočiari bez požadovanej konfrontácie s právnym záverom krajského súdu, bez toho, aby vyvrátil alebo potvrdil argumenty sťažovateľa. Aj keď navonok pôsobí obsah odôvodnenia najvyššieho súdu bohato nielen na citované právne predpisy vnútroštátneho práva a komunitárneho práva, ale aj na prezentáciu skutkových okolností a prijatých právnych záverov, na druhej strane však netvorí harmonický obraz o objektívnom zodpovedaní zásadného právneho problému. Dôvodom tohto tvrdenia ústavného súdu je nedostatočné vysvetlenie okolností, ktoré by mohli ozrejmiť, z akého dôvodu je právny názor krajského súdu, a tým aj sťažovateľa neakceptovateľný. Ústavný súd teda konštatuje, že z rozsudku najvyššieho súdu sťažovateľ nemohol dospieť k zisteniu, že jeho právne názory sú irelevantné, lebo v dostatočnej miere neboli postavené tvárou v tvár argumentom opačnej strany. Súčasne uvádza, že aj aplikácia príslušných ustanovení právneho poriadku všeobecným súdom pri jej

výklade, ak má byť ústavne konformnou, a nie svojvoľnou, musí tieto okolnosti vziať do úvahy (II. ÚS 358/08).

Tendenčnosť a vo výraznej miere sledovanie len jednej línie právnych názorov spôsobujú, že rozsudok najvyššieho súdu vyznieva nepresvedčivo a v konečnom dôsledku sklzáva do roviny svojej nepreskúmateľnosti.

Podcenenie povinnosti najvyššieho súdu vytvoriť presvedčivé rozhodnutie, ktoré by splňalo parametre zákonnosti a ústavnosti, vyvolalo účinky nezlučiteľné s obsahom základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj jeho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Tieto skutočnosti viedli ústavný súd k výroku, že najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 5 Sžf 91/2008 z 20. októbra 2009 porušil základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a jeho právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (bod 1 výroku nálezu).

S vyslovenými právnymi názormi súvisí aj reakcia ústavného súdu na v poradí druhú námietku sťažovateľa o tom, že v súvislosti s uložením daňovej povinnosti nekonali v jeho veci kompetentné orgány štátu, keď namiesto príslušných colných orgánov konal v jeho veci správca dane.

Je pravdou, že zodpovedanie otázky, ktorý kompetentný orgán mal v sťažovateľovej veci právomoc konať, sa odvíja od právneho názoru, či v danej veci mal byť vzťah medzi sťažovateľom a štátom kvalifikovaný ako vznik daňovej povinnosti z titulu dodania tovaru za protihodnotu v tuzemsku, alebo malo ísť o dovoz tovaru z územia tretieho štátu do tuzemska.

Ústavný súd však polarizáciu týchto názorov nemohol riešiť, a preto bude povinnosťou najvyššieho súdu hľadať dostatok argumentov pre prijatý záver, od ktorého sa potom bude odvíjať aj vyriešenie právomoci orgánu, ktorý mal vo veci DPH konať.

Ústavný súd zároveň pripomína, že najvyšší súd v tejto časti odôvodnenia svojho rozhodnutia len slovami popísal prijatý záver, avšak bez toho, aby predstavil, z ktorých právnych predpisov pri vyslovenom názore vychádzal.

V tejto súvislosti dáva ústavný súd do pozornosti § 84 zákona o DPH, podľa ktorého sa na správu dane použijú ustanovenia osobitného predpisu [zákona 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“)], ak tento zákon neustanovuje inak. Pri dovoze tovaru je správcom dane colný orgán a na správu dane sa použijú colné predpisy, ak tento zákon neustanovuje inak.

Aj zistenie, že najvyšší súd príslušnosť správcu dane nezdôvodnil žiadnou relevantnou právnou normou, ale jej použitie ponechal na predstavivosť účastníkov konania, viedlo ústavný súd k záveru, že aj v tomto bode je rozsudok najvyššieho súdu nepreskúmateľný. Aj z tohto dôvodu ústavný súd v bode 1 výroku tohto rozhodnutia konštatoval, že najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 5 Sžf 91/2008 z 20. októbra 2009 porušil základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a jeho právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Podľa čl. 127 ods. 2 ústavy v spojení s ustanovením § 56 ods. 2 a 3 písm. b) zákona o ústavnom súde ak ústavný súd vyhovie sťažnosti, svojím rozhodnutím vysloví, že právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom boli porušené práva alebo slobody podľa odseku 1, a zruší také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah. Ústavný súd môže zároveň vec vrátiť na ďalšie konanie.

Vzhľadom na to, že ústavný súd vyslovil porušenie označených práv rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 91/2008 z 20. októbra 2009, tento rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie (bod 2 výroku nálezu).

Najvyšší súd bude v danom prípade v súlade s ustanovením § 56 ods. 6 zákona o ústavnom súde viazaný právnym názorom ústavného súdu.

Pokiaľ ide o tretiu námietku sťažovateľa o porušení jeho práv tým, že rozhodnutia správcu dane aj rozhodnutia daňového riaditeľstva obsahovali totožný, a teda duplicitný výrok na plnenie – zaplatenie rozdielu DPH, s touto sa ústavný súd nestotožnil.

Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd s predmetnou námietkou sťažovateľa relevantným spôsobom vysporiadal, a to tým, že porovnal výroky rozhodnutí správcu dane a daňového riaditeľstva, pričom konštatoval, že ide o obsahovo totožné výroky s rovnakou lehotou na plnenie, na ten istý účet správcu dane s uvedením totožného variabilného symbolu a konštantného symbolu. Jediný rozdiel v uvedených výrokoch spočíval (samozrejme, okrem sumy rozdielu dane) v označení právnej skutočnosti určujúcej začiatok plynutia lehoty splatnosti. Na tomto mieste najvyšší súd argumentoval zásadou jednoty daňového konania, pričom zároveň konštatoval, že uvedením výroku na plnenie popri výroku o potvrdení prvostupňového rozhodnutia v rozhodnutiach daňového riaditeľstva mal žalovaný na mysli len spresnenie uloženej povinnosti, čo podľa názoru najvyššieho súdu nemôže byť na ujmu vykonateľnosti rozhodnutia.

Podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní odvolací orgán rozhodnutie preskúma s výnimkou podľa odseku 4. Rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

Z uvedeného vyplýva, že odvolací orgán – v danom prípade daňové riaditeľstvo mohlo rozhodnúť tak, že napadnuté rozhodnutia správcu dane mohlo potvrdiť, zmeniť alebo zrušiť. Ako vyplýva zo skutkových zistení, daňové riaditeľstvo napadnuté rozhodnutia potvrdilo a k potvrdzujúcemu výroku v konkrétnom rozhodnutí pridalo ďalší, ktorý bol vernou kópiu výroku prvostupňových rozhodnutí až na to, že označenie právnej skutočnosti

určujúcej začiatok plynutia lehoty splatnosti bolo rozdielne. Zatiaľ čo správca dane uviedol, že rozdiel DPH je potrebné zaplatiť do 15 dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia, daňové riaditeľstvo vyslovilo, že túto povinnosť musí sťažovateľ splniť do 15 dní od doručenia tohto rozhodnutia.

Podľa názoru ústavného súdu takéto počínanie daňového riaditeľstva nezodpovedá dikcii zákona o správe daní, pretože možnosť spresnenia výroku prvostupňového rozhodnutia tento zákon nerieši. Odvolací orgán môže napadnuté rozhodnutie zmeniť, zrušiť alebo potvrdiť. Aj napriek tomu, že daňové riaditeľstvo zvolilo takýto postup, ústavný súd sa nedomnieva, že by tým došlo k porušeniu základného práva sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Ústavný súd konštatuje, že právna skutočnosť, od ktorej sa odvíja splatnosť dane, sa líši len svojím pomenovaním, ale jej podstata a význam je totožný. Totiž právne účinky v okolnostiach daného prípadu spojené jednak s termínom „od právoplatnosti prvostupňového rozhodnutia“, ako aj s termínom „od doručenia druhostupňového rozhodnutia“ sú totožné. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na ustanovenie § 30 ods. 9 zákona o správe daní, podľa ktorého doručené rozhodnutie, proti ktorému nemožno uplatniť riadny opravný prostriedok, je právoplatné.

Z tohto vyplýva, že právoplatnosť rozhodnutí správcu dane, ktorými bola sťažovateľovi uložená povinnosť na plnenie, nastala doručením rozhodnutí daňového riaditeľstva, proti ktorým už nebol prípustný riadny opravný prostriedok a ktorými sa zároveň rozhodlo o potvrdení prvostupňových rozhodnutí.

Ústavný súd je toho názoru, že skutočnosť, že rozhodnutia daňového riaditeľstva obsahovali paralelne potvrdzujúce výroky, ako aj výroky na plnenie obsahovo totožné s výrokmi prvostupňových rozhodnutí správcu dane, je síce akýmsi vybočením z dikcie zákona, ale v konečnom dôsledku nemá taký charakter porušenia zákona, ktorý by viedol ústavný súd k vysloveniu porušenia označených práv. Druhostupňovými rozhodnutiami uložená povinnosť sa tým pre sťažovateľa nemodifikovala a ani nenadobudla iný rozmer.

Okrem toho tieto obsahovo totožné, aj keď duplicitné výroky nemôžu ovplyvniť majetkovú sféru sťažovateľa alebo spôsobiť jej zhoršenie. Z tohto dôvodu ústavný súd tejto námietke sťažovateľa nevyhovel.

Sťažovateľ žiadal priznať aj náhradu trov konania pred ústavným súdom, ktorej výšku vyčíslil jeho právny zástupca v podaní doručenom ústavnému súdu 9. septembra 2010 sumou 18 273,59 € (dva úkony právnej služby po 7 670,77 € + 2-krát režijný paušál po 7,21 €, to všetko zvýšené o 19 % DPH).

Ústavný súd pri rozhodovaní o trovách konania vychádzal z ustanovenia § 36 ods. 2 zákona o ústavnom súde, podľa ktorého ústavný súd môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania jeho trovy.

Ústavný súd vyčíslil trovy konania sťažovateľa v sume 303,30 € za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2010, pričom v tejto súvislosti vychádzal zo základu priemernej mesačnej mzdy zamestnanca hospodárstva Slovenskej republiky v prvom polroku 2009, ktorá bola 721,40 €. Na základe toho priznal sťažovateľovi podľa § 1 ods. 3, § 11 ods. 2, § 14 ods. 1 písm. a) a c), § 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“) náhradu trov konania za dva úkony právnej služby – prevzatie a príprava zastúpenia, podanie sťažnosti, t. j. 2-krát po 120,23 € a 2-krát po 7,21 € za režijný paušál, to všetko zvýšené o 19 % DPH.

Na základe uvedeného a v súlade s ustanovením § 36 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd uložil najvyššiemu súdu zaplatiť trovy konania sťažovateľa na účet jeho právneho zástupcu v sume 303,30 € (bod 3 výroku nálezu). Uplatneným trovám vo zvyšnej časti nevyhovel, pretože v danom prípade ústavný súd vychádzal z § 11 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z., a teda že ide o konanie, predmetom ktorého je ochrana ľudských práv a základných slobôd, teda predmet neoceniteľný v peniazoch.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti rozhodol ústavný súd tak, ako to je uvedené vo výroku tohto nálezu.

Vzhľadom na čl. 133 ústavy, podľa ktorého proti rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok, treba pod právoplatnosťou rozhodnutia rozumieť jeho doručenie účastníkom konania.

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

V Košiciach 27. októbra 2010