



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 18/2018-18

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 23. januára 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti AGORAS s. r. o., Tatranské námestie 3, Poprad, zastúpenej obchodnou spoločnosťou Advokátska kancelária – Ján Buroci, s. r. o., Za Šestnástkou 17, Spišská Nová Ves, v mene ktorej koná konateľ a advokát JUDr. Ján Buroci, pre namietané porušenie jej práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva na účinný prostriedok nápravy podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 34/2015 z 24. mája 2017 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti AGORAS s. r. o. o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Sťažnosťou podľa čl. 127 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) doručenou Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 18. septembra 2017 elektronickým podaním podpísaným zaručeným elektronickým podpisom sa obchodná

spoločnosť AGORAS s. r. o., Tatranské námestie 3, Poprad (ďalej len „sťažovateľka“), domáhala vydania nálezu, ktorým by ústavný súd vyslovil porušenie jej v záhlaví označených základných práv a slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 34/2015 z 24. mája 2017 a ktorým by napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

2. Zo sťažnosti a z príloh k nej pripojených vyplýva, že sťažovateľka sa žalobami v správnom súdnictve domáhala preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1100305/1/543636/2013/5056 z 19. novembra 2013, ktorým potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „daňový úrad“) č. 9712402/5/3380426/2013 z 12. júla 2013 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 816,08 € za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2010 z dôvodu nepreukázania splnenia zákonných podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH, ako aj rozhodnutia finančného riaditeľstva č. 1100305/1/543652/2013/5056 z 19. novembra 2013, ktorým potvrdilo rozhodnutie daňového úradu č. 9712402/5/3380685/2013 z 12. júla 2013 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 14 139,81 € za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2010 z dôvodu nepreukázania splnenia zákonných podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH.

3. Sťažovateľka správnym orgánom v žalobách vytýkala, že pri svojom rozhodovaní sa nevysporiadali s jej námietkami týkajúcimi sa:

- miesta výkonu daňovej kontroly, ktoré bolo určené ako sídlo sťažovateľky, avšak na základe rozhodnutia zamestnancov daňového úradu bolo po prvom dni praktického výkonu kontroly zmenené na sídlo daňového úradu, čím došlo k porušeniu zásady zákonnosti a zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom;

- nečinnosti daňového úradu pri výkone daňovej kontroly, keď nezákonne vyžiadal predložiť mu všetky dokumenty, avšak následne niekoľko mesiacov nekonal, čím došlo k porušeniu základného práva sťažovateľky na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov a v jej prítomnosti;

- neukončenia daňovej kontroly v zákonnej lehote šiestich mesiacov, keďže oznámenie o predĺžení tejto lehoty bolo daňovému úradu doručené až po jej uplynutí, a teda nemohla byť predĺžená;

- nezaobraním sa námietkami sťažovateľky proti postupu zamestnancov daňového úradu, v dôsledku čoho je celý proces výkonu daňovej kontroly zaťažený vadou nezákonnosti, keďže správca dane obral sťažovateľku o riadny opravný prostriedok;

- nevykonania riadneho dokazovania daňovým úradom;

- rozporuplnosti konania daňového úradu, ktorý potvrdil rumunskej daňovej správe, že sťažovateľka dodala do iného členského štátu tovar, avšak odmietol akceptovať nadobudnutie tohto tovaru na území Slovenskej republiky; v tejto súvislosti sťažovateľka poukázala na rozsudok najvyššieho súdu vo veci vedenej pod sp. zn. 3 Sžf 43/2010, z ktorého vyplýva, že *„daňový subjekt je zaťažený dôkazným bremenom na ten druh a obsah transakcie, ktorú deklaroval v priznaní alebo hlásení. Správca dane je zaťažený dôkazným bremenom na prekvalifikáciu daňovej transakcie“*, avšak v jej prípade daňový úrad takého dôkazy neposkytol;

- prekvalifikovania nadobudnutia tovaru podľa § 11 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) na § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., v súvislosti s čím sťažovateľka uviedla, že daňový úrad mal považovať dodanie tovaru do Rumunska za zdanené podľa čl. 40 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 2006/112/ES“), ktorý ustanovuje, že za miesto nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva sa považuje miesto, kde sa končí odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi;

- porušenia zásady daňovej neutrality, v súvislosti s ktorým sťažovateľka daňovému úradu vytkla, že napriek potvrdeniu vydanému rumunskej daňovej správe o dodaní tovaru do Rumunska opätovne zdanil dodanie tovaru na Slovensku; v tejto súvislosti sťažovateľka poukázala na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 41/2011, z ktorého vyplýva, že *„poznatky z cezhraničnej daňovej transakcie vadného trojstranného obchodu by jednotlivými národnými daňovými správami nemali byť vyhodnocované rozdielne“*.

4. Po spojení vecí na spoločné konanie Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 3 S 1/2014-79, 3 S 27/2014 zo 14. novembra 2014 žaloby

sťažovateľky podľa v tom čase účinného § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodné, pretože dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov sú v súlade so zákonom. Čo sa týka hmotnoprávných námietok sťažovateľky, krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal „na závery správca dane uvedené v rozhodnutiach, v protokole o výsledku daňovej kontroly a jeho dodatku č. 1 z ktorých nepochybne vyplýva, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dodanie tovaru (posypovej soli) z Rumunska na Slovensko a späť do Rumunska a teda nesplnil zákonné podmienky pre uplatnenie odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. c) ZoDPH... V danom prípade bolo rozsiahlym šetrením zistené. Že žalobca deklaroval dovoz posypovej soli v objeme 226,06 tony (3. štvrťrok 2010) a v objeme 4 079,18 tony (4. štvrťrok 2010) z Rumunska na územie Slovenskej republiky a odtiaľ späť do Rumunska bez toho, aby predložil doklady, ktoré by potvrdzovali jej príjem na území Slovenskej republiky a zároveň jej vývoz späť do Rumunska. Tak ako správne argumentoval žalovaný, podmienkou pre akceptovanie prenosu daňovej povinnosti v zmysle § 43 ZoDPH je fyzický pohyb tovaru. Pohyb posypovej soli však správca dane spochybnil poukázaním na nemožnosť prepravy tovaru z hľadiska Časovej náročnosti ako aj vzhľadom na prepravnú vzdialenosť zo soľnej bane v Rumunsku do rôznych miest Slovenska a vzápätí v rovnaký deň zo Slovenska do Rumunska takým spôsobom, ako preukazoval žalobca. Konkrétne zistenia správca dane sú uvedené v skoršej časti rozsudku na str. 3, 4, 5. Nepochybil preto správca dane ak neakceptoval časť odpočítanej dane v sume 816,08 Eur (3. štvrťrok 2010) a v sume 14 139.80 Eur (4. štvrťrok 2010) pripadajúcej na uvedený objem tovaru, lebo nebolo preukázané použitie nadobudnutého tovaru na dodávky tovarov a služieb ako platiteľa dane v zmysle § 49 ods. 2 ZoDPH, čím žalobca nesplnil zákonné podmienky pre uplatnenie odpočítania dane vyplývajúce z § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c) ZoDPH.“. Podľa názoru krajského súdu sťažovateľka nedôvodne namietala aj v rovine procesnoprávnej, pričom „svoju nespoluprácu so správcom dane, ktorou mu sťažoval výkon daňovej kontroly zakrýva námietkami o porušení jeho procesných práv v daňovom konaní... Z obsahu rozhodnutí aj administratívneho spisu vyplýva, že dňa 17. 10. 2011 bolo žalobcovi doručené oznámenie o výkone daňovej kontroly so začiatkom 28. 11. 2011, v priestoroch žalobcu... V deň začatia daňovej kontroly (dňa 28. 11. 2011) sa v sídle žalobcu nikto nenachádzal a doklady k daňovej kontrole boli predložené až 30. 11. 2011 treťou osobou, na ktorú žalobca uviedol svoj telefonický kontakt, ktorá ale nebola osobou oprávnenou

poskytovať požadované informácie v zmysle § 15 ods. 6 písm. c) zákona č. 511/1992 Zb. Ďalej bolo zistené, že sídlo žalobcu je v prenajatých priestoroch, v sídle sa nenachádzala žiadna kompetentná osoba oprávnená v mene žalobcu so správcou dane konať, žalobca nemá žiadnych zamestnancov a jeho jediný konateľ je občanom Rumunskej republiky... Jediná oprávnená osoba, konateľ [REDAKOVANÉ], ktorý sa na území Slovenskej republiky nezdržiaval, splnomocnil [REDAKOVANÉ] ako kompetentnú osobu na zastupovanie pri daňovej kontrole až dňa 13. 6. 2012. Z uvedených dôvodov žalobca nedôvodne namieta, že zo strany správcu dane išlo o nezákonný postup tým, že následne vykonával daňovú kontrolu v priestoroch daňového úradu, nie v sídle žalobcu, že si nezákonne zabezpečil doklady potrebné k daňovej kontrole tým, že uložil žalobcovi tieto predkladať na daňový úrad, keďže bolo nepochybne preukázané, že podmienky pre zamestnancov správcu dane na efektívne vykonávanie daňovej kontroly v priestoroch žalobcu neboli vinou žalobcu vytvorené. Z rovnakých dôvodov sú neopodstatnené aj jeho námietky o údajnej nečinnosti správcu dane, v dôsledku čoho nezákonne žiadal o predĺženie lehoty na ukončenie daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.), na čo podľa žalobcu nebol dôvod, a lehota na ukončenie daňovej kontroly podľa žalobcu uplynula dňa 28. 5. 2012. Daňová kontrola začala dňa 28. 11. 2011. šesťmesačná lehota na ukončenie daňovej kontroly uplynula dňa 28. 5. 2012. Správca dane pred jej uplynutím žiadosťou zo dňa 18. 5. 2012, požiadal kompetentný orgán o jej predĺženie, ktorý ju listom zo dňa 24. 5. 2012 predĺžil... Daňová kontrola bola v zmysle § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. ukončená dňa 27. 11. 2012, t. j. v zákonnej lehote... Žalobca svoje právo vyjadriť sa k výsledkom daňovej kontroly využil, k zisteniam sa písomne vyjadril..., na základe čoho správca dane vypracoval dodatok č. 1 k protokolu. V tejto súvislosti krajský súd osobitne poukazuje na tú časť, kde sa mal žalobca vyjadriť a predložiť dôkaz, že v kontrolovanom období mu bolo pridelené rumunské IČ DPH a že zaplatil DPH za 3. a 4. štvrtrok 2010 do rumunského štátneho rozpočtu. Splnomocnený zástupca [REDAKOVANÉ] uviedol, že žalobca je platiteľom DPH iba na Slovensku a nemá pridelené IČ DPH v rámci EÚ. S tým súvisí aj správnosť argumentácie žalovaného ktorý zdôraznil, že za miesto nadobudnutia posypovej soli sa v zmysle § 17 od. 2 ZoDPH považuje miesto nadobudnutia v členskom štáte, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, pretože nadobúdateľ nepreukázal, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Podmienkou pre akceptovanie prenosu daňovej povinnosti v zmysle

§ 43 ZoDPH je fyzický pohyb tovaru, ktorý žalobca nepreukázal. Keďže k dodaniu tovaru v zmysle § 43 ZoDPH nedošlo, žalobca nebol oprávnený podať súhrnný výkaz a z toho dôvodu nemohlo dôjsť ani k vzniku dvojitého zdanenia, lebo spoločnosti [REDACTED] z titulu nadobudnutia tovaru od žalobcu daňová povinnosť nevznikla. Z uvedených dôvodov sú aj námietky žalobcu týkajúce sa daňovej neutrality, zákazu dvojitého zdanenia, prenosu daňovej povinnosti s odkazom na článok 42 a Článok 40 Smernice nedôvodné.“.

5. Na základe odvolania sťažovateľky najvyšší súd napadnutým rozsudkom rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 OSP ako vecne správny potvrdil, keď poukazom na skutkové zistenia správcu dane opätovne konštatoval, že sťažovateľka svojím postupom porušila § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z.

6. S uvedeným záverom najvyššieho súdu sťažovateľka nesúhlasí a opakujúc žalobné dôvody vo svojej sťažnosti poukazuje na to, že je obchodnou spoločnosťou, ktorá vykonáva cezhraničné daňové transakcie. Uvádza, že sporným v danej veci sa mal stať „*vadný trojstranný obchod*“, keď sťažovateľka nakúpila tovar v Rumunsku a predala ho príjemcovi rovnako v Rumunsku, túto transakciu riadne zaúčtovala, podala súhrnný výkaz, ktorým jednoznačne deklarovala prenos daňovej povinnosti na príjemcu tovaru v Rumunsku, a následne si uplatnila nárok na odpočítanie DPH, ktorý však daňový úrad v rámci vykonanej daňovej kontroly odmietol, keď nadobudnutie tovaru na území Slovenskej republiky spochybnil a z tohto dôvodu prekvalifikoval daňovú transakciu a miesto zdanenia určil podľa § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa názoru sťažovateľky sa najvyšší súd v napadnutom rozsudku zaoberal len otázkou odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z., keď ustálil, že nárok na odpočítanie DPH nemala. Keďže proti rozsudku najvyššieho súdu nie je prípustný opravný prostriedok a otázka, ktorá sa v danej veci riešila, spadá do právomoci Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), bolo jeho povinnosťou predložiť túto vec na konanie o prejudiciálnej otázke, či došlo alebo nedošlo k preneseniu daňovej povinnosti na príjemcu tovaru v Rumunsku, čo však neurobil. Táto skutočnosť v spojení s nedostatočným odôvodnením rozhodnutí oboch vo veci konajúcich súdov zakladá porušenie v záhlaví označených základných práv a slobôd sťažovateľky.

II.

7. 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“) ústavný súd (každý) návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní 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, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený. Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

8. Podľa § 20 ods. 4 zákona o ústavnom súde je ústavný súd viazaný návrhom na začatie konania okrem prípadov výslovne uvedených v tomto zákone, preto môže rozhodnúť len o tom, čoho sa sťažovateľ domáha v petite svojej sťažnosti, a vo vzťahu k tomu subjektu, ktorého označil za porušovateľa svojich práv (m. m. II. ÚS 19/05, III. ÚS 2/05, I. ÚS 598/2013, I. ÚS 166/2015); viazanosť ústavného súdu návrhom na začatie konania i ostatnými požadovanými zákonnými náležitosťami osobitne platí v prípadoch, v ktorých osoby požadujúce ochranu svojich základných práv a slobôd sú zastúpené advokátom.

9. Vychádzajúc z uvedeného ústavný súd konštatuje, že predmetom sťažnosti je námietka porušenia práva sťažovateľky podľa čl. 6 ods. 1 a čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu založená jednak na nedostatočnom odôvodnení tohto rozsudku v spojení s rozsudkom súdu prvého stupňa, ako aj na nepredložení prejudiciálnej otázky najvyšším súdom Súdnemu dvoru (bod 5).

10. 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.

11. Podľa čl. 13 dohovoru každý, koho práva a slobody priznané týmto dohovorom boli porušené, musí mať účinné právne prostriedky nápravy pred národným orgánom, aj keď sa porušenia dopustili osoby pri plnení úradných povinností.

12. Ústavný súd konštatuje, že jeho úlohou pri rozhodovaní o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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 (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). Ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyведенé závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, II. ÚS 231/04).

13. Správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava

nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, voči ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012,).

14. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porovnaj Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.“(I. ÚS 480/2017).

15. Ako bolo uvedené, článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej (resp. civilnej) časti, ak je ich výsledok rozhodujúci

pre práva a povinnosti súkromného charakteru. V okolnostiach daného prípadu nemožno opomenúť judikatúru ESĽP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorá vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (*hard core of public-authority prerogatives*) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku ESĽP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

16. Európsky súd pre ľudské práva vo veci Ferrazzini proti Taliansku konštatoval neaplikovateľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové záležitosti, „*a to napriek finančným dôsledkom, ktoré nevyhnutne majú na platiteľov daní*“. V tom istom rozhodnutí však ESĽP pripomenul, že dohovor „*je živý nástroj, ktorý má byť interpretovaný vo svetle súčasných pomerov a Súdu prináleží zrevidovať, či by na základe zmeny názorov spoločnosti na právnu ochranu, ktorá má byť zaručená jednotlivcom v ich vzťahoch s orgánmi verejnej moci, nemala byť pôsobnosť článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru rozšírená na spory medzi občanmi a orgánmi verejnej moci o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov*“.

17. Ústavný súd sa stotožňuje s názorom ESĽP, že aj dohovor ako každodenne realizovaný a aplikovaný právny predpis má byť „živým nástrojom“, a je tak 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, pričom vývoj judikatúry ESĽP postupne speje k novoformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru na spory o zákonnosť administratívnych rozhodnutí medzi správnymi orgánmi a fyzickými osobami a právnickými osobami. (I. ÚS 314/2015).

18. Vzhľadom na obsah sťažnosti a predmet rozhodovania všeobecných súdov vymedzený v I. časti tohto uznesenia ústavný súd konštatuje, že samotný čl. 6 ods. 1 dohovoru na prípad sťažovateľky *ratione materiae* nemožno aplikovať, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, a teda nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne

konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82, ako aj judikatúru ústavného súdu vo veciach vedených pod sp. zn. I. ÚS 241/07, II. ÚS 205/2015, II. ÚS 175/2016, II. ÚS 506/2016, II. ÚS 906/2016, I. ÚS 480/2017). Okrem toho právne závery najvyššieho súdu uvedené v napadnutom rozsudku nie sú ani zjavne neodôvodnené, ani arbitrárne, aby ich námietky sťažovateľky uvedené v sťažnosti mohli spochybniť (porov. I. ÚS 12/05, II. ÚS 410/06, III. ÚS 119/03, IV. ÚS 238/07).

19. V súvislosti s námietkou sťažovateľky o nesprávnej aplikácii § 17 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. správnymi orgánmi a všeobecnými súdmi na trojstranné obchody, ktoré v súlade s predmetom svojej podnikateľskej činnosti vykonala, ústavný súd poukazuje na to, že právnym základom pre nastavenie pravidiel trojstranného obchodu je čl. 141 smernice 2006/112/ES, pričom pravidlá trojstranného obchodu v Slovenskej republike upravuje § 17 ods. 4 a § 45 zákona č. 222/2004 Z. z.

20. Z autorského textu [REDAKOVANÉ] publikovanom v časopise DPH v praxi (rok 2015, číslo 10, strana 9) vyplýva, že:

„Aj v prípade jednoduchých obchodných vzťahov, keď sa na cezhraničnom dodaní tovaru zúčastňuje len jeden predávajúci a jeden kupujúci, musí platiť dane, či už v pozícii dodávateľa tovaru do iného členského štátu alebo v pozícii nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu, vedieť správne aplikovať základné pravidlá zdanenia cezhraničných dodávok tovaru. Pri zdanení tovaru nesmie platiť dane zabúdať na to, že fyzický pohyb tovaru je kľúčovým kritériom.

Zvláštnosťou intrakomunitárnych dodaní tovaru je to, že jeden obchodný vzťah (predaj tovaru) zakladá dve zdaniteľné transakcie na dvoch územiach členských štátov. Prakticky to znamená, že jedna a tá istá obchodná transakcia je predmetom dane v členskom štáte dodávateľa a zároveň je predmetom dane v členskom štáte nadobúdateľa. Ku každému nadobudnutiu tovaru na území toho-ktorého členského štátu musí existovať dodanie toho istého tovaru v inom členskom štáte...

Trojstranný obchod je v podstate reťazový obchod, avšak osobitné pravidlá zdanenia sa môžu uplatniť, len ak sú na tomto reťazovom obchode zúčastnené najviac tri nezávislé

zdaniteľné osoby, ktoré sú registrované pre DPH v troch rôznych členských štátoch... Ten istý tovar je súčasne predmetom dvoch po sebe nasledujúcich dodaní. Pre tento obchod je charakteristické, že len jedna z dvoch dodávok je tzv. pohyblivá dodávka (preprava tovaru a faktúra) a druhá je tzv. nepohyblivá dodávka (len faktúra). V zákone č. 222/2004 Z. z. sú zdaniteľné osoby zúčastnené na trojstrannom obchode označené ako:

- Prvý dodávateľ - zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH v členskom štáte 1 (ďalej len „ČŠ“), kde sa preprava tovaru začína uskutočňovať (zmluvný vzťah o dodaní tovaru medzi prvým dodávateľom a prvým odberateľom).

- Druhý odberateľ - zdaniteľná osoba registrovaná v ČŠ 3, kde sa preprava tovaru odoslaného z ČŠ 1 skončí (zmluvný vzťah o dodaní tovaru medzi prvým odberateľom a druhým odberateľom).

- Prvý odberateľ (prostredná osoba) - zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná v ČŠ 2 a nie je registrovaná v ČŠ 3...

V prípade trojstranných obchodov ide o zjednodušenie pre zdaniteľnú osobu, ktorá je v pozícii prvého odberateľa (prostrednej osoby)...

Ak sú splnené podmienky trojstranného obchodu, platí fikcia, že nadobudnutie tovaru prvým odberateľom v ČŠ 3 je zdanené. Zároveň na kupujúceho v pozícii druhého odberateľa je prenesená povinnosť platiť DPH z dodania tovaru, ktorú je povinný platiť namiesto prvého odberateľa. Takže to znamená, že osobou povinnou platiť DPH v členskom štáte, kde sa skončila preprava tovaru, je druhý odberateľ.“

21. V prípade sťažovateľky teda nebola neplnená primárna podmienka trojstranného obchodu podľa § 17 ods. 4 a § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. spočívajúca v účasti troch zdaniteľných osôb, ktoré sú registrované pre DPH v troch rôznych členských štátoch Európskej únie, keďže sama uviedla, že nakúpila tovar v Rumunsku a predala ho príjemcovi rovnako v Rumunsku. O trojstranný obchod nejde v prípade, ak ide o reťazový obchod medzi tromi podnikateľmi, ale tovar fyzicky neopustí územie členského štátu, alebo ak je tovar odoslaný alebo prepravený mimo územia Európskej únie. Pokiaľ sťažovateľka na podporu svojich argumentov poukázala na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 41/2011, z ktorého vyplýva, že „poznatky z cezhraničnej daňovej transakcie vadného trojstranného obchodu by jednotlivými národnými daňovými správami nemali byť vyhodnocované rozdielne.“, treba uviesť, že v tomto prípade (na rozdiel od prípadu

sťažovateľky) bola splnená primárna podmienka trojstranného obchodu spočívajúca v účasti troch zdaniteľných osôb, ktoré sú registrované pre DPH v troch rôznych členských štátoch Európskej únie, preto vzhľadom na odlišné skutkové okolnosti nemohol predstavovať východisko pre rozhodnutie všeobecných súdov vo veci sťažovateľky.

22. Ústavný súd už v uznesení sp. zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011 konštatoval, že „*Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte – žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu – žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. 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, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.*“.

23. Pre porovnanie možno poukázať na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, v ktorom uviedol, že „... *daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).*

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006,

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

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

24. Zároveň netreba opomínat', že Súdny dvor vo svojich rozhodnutiach opakovane judikuje, že boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112/ES, preto sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie; prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. V tejto súvislosti Súdny dvor napr. v rozsudku z 13. februára 2014 vo veci C-18/13 (Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i danáčno-osiguritelna praktika“ Sofija) vyslovil:

„1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä vzhľadom na skutočnosť, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady

na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

2. V prípade, ak vnútroštátne súdy majú povinnosť alebo možnosť *ex offio* vzniesť právne dôvody založené na záväznom pravidle vnútroštátneho práva, musia to robiť vo vzťahu k záväznému pravidlu práva Únie, akým je aj pravidlo, ktoré požaduje, aby vnútroštátne orgány a vnútroštátne súdy zamietli právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že sa toto právo nárokuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Týmto vnútroštátnym súdom prináleží pri posúdení podvodného alebo zneužívajúceho charakteru tohto nároku na odpočet dane vykladať vnútroštátne právo s čo najväčším ohľadom na znenie a účel smernice 2006/112 s cieľom dosiahnuť ňou sledovaný výsledok, čo vyžaduje, aby urobili všetko, čo je v ich právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy ním uznané.

3. Smernica 2006/112, ktorá podľa svojho článku 242 požaduje najmä, aby každá zdaniteľná osoba viedla na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty a jej kontroly daňovým úradom dostatočne podrobné účtovníctvo, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby dotknutý členský štát požadoval v medziach ustanovení článku 273 tej istej smernice od všetkých zdaniteľných osôb, aby v tejto súvislosti dodržiavali všetky vnútroštátne právne normy v oblasti účtovníctva, ktoré sú v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pod podmienkou, že opatrenia prijaté v tomto zmysle nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov spočívajúcich v zabezpečení riadneho výberu dane a predchádzaniu podvodom. “

25. Vychádzajúc z uvedeného ústavný súd po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (v spojení s rozsudkom súdu prvého stupňa) konštatuje, že najvyšší súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy ani príslušnej právnej úpravy Európskej únie v oblasti spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorými by poprel

ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o odvolaní sťažovateľky alebo nezohľadnil jej tvrdenia o nevysporiadaní sa s jej námietkami. Aj podľa názoru ústavného súdu je potrebné právne úkony správcu dane vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto pokiaľ najvyšší súd opätovným poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel k záveru, že sťažovateľka svojím postupom porušila § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c) zákona č. 222/2004 Z. z, nemožno konštatovať, že napadnutý rozsudok odôvodnil nedostatočne.

26. V súvislosti s námietkou sťažovateľky o nesplnení povinnosti najvyššieho súdu predložiť jej vec na konanie o prejudiciálnej otázke Súdnemu dvoru ústavný súd poukazuje na to, že touto problematikou sa zaoberal už v uznesení sp. zn. III. ÚS 388/2010 z 19. októbra 2010, keď konštatoval, že „konanie podľa čl. 267 zmluvy je založené na del’be úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom. Je vecou len vnútroštátneho súdu, pred ktorým začal spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, posúdiť so zreteľom na konkrétne okolnosti veci nevyhnutnosť rozsudku o prejudiciálnej otázke pre vydanie rozsudku vo veci samej, ako aj relevantnosť otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru. V dôsledku toho je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť, pokiaľ sa položené otázky týkajú výkladu práva Spoločenstva (napríklad rozsudok z 11. 7. 2006, Chacón Navas, C 13/05, bod 32 a tam citovaná judikatúra)... Pokiaľ ide o kľúčovú námietku sťažovateľky, že najvyšší súd nepredložil Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku týkajúcu sa výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 11. 12. 2006) v znení smernice Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006 (Ú. v. EÚ L 384, 29. 12. 2006), ústavný súd musí pripomenúť, že účastník konania podľa zákonnej úpravy nemá nárok na to, aby vnútroštátny súd prerušil konanie a predložil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru... Predpokladom povinnosti zahájiť konanie o predbežnej otázke týkajúcej sa výkladu komunitárneho práva je v zmysle ustálenej judikatúry Súdného dvora predovšetkým skutočnosť, či otázka komunitárneho práva je pre riešenie daného prípadu relevantná [Bobek, M. Porušení povinnosti zahájit řízení o předběžné otázce podle článku 234 (3) SES. Praha : C. H. Beck, 2004. s. 41].“.

27. Vychádzajúc z uvedeného ústavný súd nevidí dôvod vyhodnotiť postup najvyššieho súdu, ktorý nepredložil Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku týkajúcu sa smernice 2006/112/ES, ako nesprávny, pretože otázka výkladu komunitárneho práva pre riešenie daného prípadu nebola relevantná.

28. Na základe uvedených skutočností ústavný súd dospel k záveru, že medzi namietaným porušením práva sťažovateľky na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a práva na účinný prostriedok obrany podľa čl. 13 dohovoru a napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu neexistuje príčinná súvislosť, ktorá by signalizovala reálnu možnosť vyslovenia porušenia uvedených práv po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie, preto jej sťažnosť odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú. Z uvedeného dôvodu sa ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v danom prípade nedošlo.

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

V Košiciach 23. januára 2018