



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

# NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

II. ÚS 440/2011-44

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 11. októbra 2012 v senáte zloženom z predsedu Lajosa Mészárosa a zo sudcov Juraja Horvátha a Sergeja Kohuta prerokoval prijatú sťažnosť spoločnosti A., s. r. o., právne zastúpenej advokátom JUDr. M. K., K., vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1, čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 17/2009 zo 14. mája 2009 a takto

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

Sťažnosti spoločnosti A., s. r. o., **n e v y h o v u j e .**

## **O d ô v o d n e n i e :**

### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 24. augusta 2009 doručená sťažnosť spoločnosti A., s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta

porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1, čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 17/2009 zo 14. mája 2009 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“ alebo „napadnuté rozhodnutie“).

2. Sťažovateľka vo svojej sťažnosti uviedla, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu vo veci preskúmania zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) sp. zn. I/223/12706-76265/2006/992517-r z 15. novembra 2006 najvyšší súd potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) č. k. 6 S 8/2007-33 z 30. októbra 2008, ktorým bola žaloba sťažovateľky zamietnutá.

3. Podstatou nezákonnosti prvostupňového správneho rozhodnutia Daňového úradu K. (ďalej len „daňový úrad“), ako aj následného rozhodnutia daňového riaditeľstva je podľa názoru sťažovateľky nesprávny výklad § 43 v spojení s § 11 ods. 13 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31. decembra 2005 (ďalej len „zákon o DPH“), ktorý si postupne osvojil aj prvostupňový súd v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a následne aj najvyšší súd.

4. Podľa sťažovateľky jej totiž bola dodatočným platobným výmerom daňového úradu sp. zn. 608/320/48379/06/SED vyrubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2005 v sume 551 679 Sk podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov o správe daní a poplatkov v znení účinnom v čase vydania napadnutých rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“; tento bol s účinnosťou od 1. januára 2012 nahradený Daňovým poriadkom č. 563/2009 Z. z.). Výsledku v podobe uvedeného dodatočného platobného výmeru predchádzalo nepriznanie oslobodenia dodania tovaru od dane z dôvodu tvrdeného nesplnenia podmienok na jeho priznanie.

5. Sťažovateľka tiež uvádza, že podľa § 43 zákona o DPH sú pre oslobodenie

dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu od DPH rozhodujúce tri skutočnosti (podmienky), a to, že

- a) tovar bol prepravený do iného členského štátu,
- b) išlo o predaj za protihodnotu,
- c) tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň.

Prvé dve skutočnosti medzi účastníkmi sporné neboli. Spornou sa stala tretia podmienka, a to, či tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Podľa § 11 ods. 13 zákona o DPH sa osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte rozumie osoba, ktorej je pridelené identifikačné číslo pre daň v inom členskom štáte.

6. Podľa argumentácie sťažovateľky súčasťou práva na spravodlivý súdny proces, ako aj práva na súdnu ochranu je aj právo účastníkov konania na riadne odôvodnenie rozhodnutia, ktoré musí vychádzať z takého výkladu a uplatňovania ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorý je v súlade s ústavou (čl. 152 ods. 4 ústavy).

7. Pri rozhodovaní a následnom odôvodnení rozhodnutia musí súd postupovať v súlade s princípom právneho štátu, ktorého súčasťou je aj princíp právnej istoty, ktorého základným atribútom je istota subjektov práva, že sa voči nim bude zachovávať právo, a teda orgány verejnej moci budú vo vzťahu k nim postupovať v súlade s ústavou a platnými právnymi predpismi, t. j. že ich postup bude zo strany subjektov práva predvídateľný.

8. Sťažovateľka ďalej uvádza, že za ďalší atribút princípu právneho štátu možno označiť nezávislosť súdu, ktorá predpokladá, že súd bude konať len tak, ako mu to ukladá zákon, a jeho rozhodnutie je založené na správnej aplikácii právnych noriem, čomu musí zodpovedať aj odôvodnenie takéhoto rozhodnutia.

9. V ďalšom sťažovateľka poukazuje na to, že ústavný súd už v náleze sp. zn. I. ÚS 241/07 zdôraznil, že pri súdnom preskúvaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov musí všeobecný súd zohľadňovať, že týmito rozhodnutiami sa ukladá daňovému subjektu daňová povinnosť, ktorá priamo zasahuje do jeho majetkovej sféry a redukuje

rozsah jeho majetku. Aj keď základným účelom daňového konania, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, je vybratie dane, zásada zákonnosti zakotvená v § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., ktorú možno považovať za „*condicio sine qua non*“, je zároveň konštruovaná tak, že v daňovom konaní sa zároveň dbá na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, pričom ústavný súd zvýraznil, že na základe toho prioritizovanie záujmov oprávnených príjemcov dani nemôže ísť na úkor rešpektovania práv a právom chránených záujmov týchto osôb, ktoré tieto dane platia. V predmetnom náleze sa ďalej uvádza, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Pokračujúc ďalej, za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané), z čoho ďalej vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri *de facto* odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd a pri pochybnostiach sú povinné postupovať miernejšie – „*in dubio mitius*“.

Sťažovateľka rozčlenila svoju argumentáciu do troch častí, a to

- a) výklad v rozpore so samotným legálnym výkladom zákona o DPH a ústavou,
- b) výklad v rozpore s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva a
- c) nepredloženie predbežnej otázky Európskemu súdnemu dvoru podľa čl. 234 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva [po účinnosti Lisabonskej zmluvy: Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, (ďalej len „ZFEÚ“); v ďalšom texte bude ústavný súd vzhľadom na časové zasadenie prerokovanej veci pri reprodukcii obsahu podaní účastníkov odkazovať na príslušné ustanovenia Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (ďalej len „ZES“)].

#### **a) Výklad v rozpore so samotným legálnym výkladom zákona o DPH a ústavou**

10. Konštatovanie krajského súdu v závere rozsudku, že pojem „*osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte*“ treba vykladať tak, že je to osoba

identifikovaná pre daň pre intrakomunitárne obchody, je tvrdením nesprávnym a nemajúcim oporu v zákone. Znenie zákona o DPH nehovorí nič o tom, že osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte je osoba, ktorej je pridelené identifikačné číslo pre daň v inom členskom štáte „s oprávnením používať identifikačné číslo DPH na intrakomunitárne obchody“. Túto podmienku zákon nepozná a daňový úrad, rovnako ako aj daňové riaditeľstvo si ju medzi zákonom ustanovené podmienky „dokombinovali“, pričom krajský súd a zároveň aj najvyšší súd tento mylný názor prevzali a založili na ňom svoje skutkovo i právne nesprávne rozhodnutie.

11. Sťažovateľka, ako uvádza, sa naďalej pridrižiava litery zákona a zastáva názor, že rozhodujúcou skutočnosťou je to, aby odberateľ (v danom prípade spoločnosť S.) v inom členskom štáte bol v skutočnosti platiteľom DPH a mal ako platiteľ DPH pridelené identifikačné číslo pre DPH v tomto členskom štáte. Nepridelenie ďalšieho evidenčného čísla [v tvare predpokladanom Šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, 09/zv. 01) v platnom znení, ďalej len „Šiesta smernica“] subjektu, ktorý reálne platiteľom DPH už je a má už raz pridelené a stále platné identifikačné číslo pre DPH v tomto členskom štáte, nemôže znamenať, že takýto subjekt by bol považovaný za platiteľa DPH pre všetky vnútroštátne i medzinárodné obchody okrem obchodov intrakomunitárnych. Obchodnej spoločnosti S. nepochybne bolo pridelené identifikačné číslo pre DPH v Maďarsku ešte pred sporným obchodom so sťažovateľkou. Táto skutočnosť pritom nebola ani sporná. Spoločnosť S. teda bola a je osobou identifikovanou pre daň, čím sa znenie zákona o DPH naplnilo bezo zbytku.

12. Výklad vykonaný krajským súdom, ako aj najvyšším súdom by viedol k záveru, že existujú akési dve skupiny platiteľov DPH, a to platitelia DPH akceptovaní ako platitelia za každých okolností a platitelia DPH akceptovaní ako platitelia za každých okolností s výnimkou intrakomunitárnych obchodov. Do druhej skupiny by podľa krajského súdu a najvyššieho súdu mala spadať i maďarská spoločnosť S., ktorá je najvyšším súdom síce akceptovaná ako platiteľ DPH, ale nie pre obchodovanie so sťažovateľkou, teda nie pre intrakomunitárne obchody. Pre toto „delenie“ platiteľov DPH niet ani právnych, ani

logických dôvodov. Ak nejaký subjekt je platiteľom DPH, je ním pri každom svojom obchode. Identifikácia novým číslom DPH má len charakter evidenčnej zmeny označenia, nie zmeny obsahovej (čo sa týka toho, či je, alebo nie je platiteľom DPH).

13. Cieľom identifikačného čísla v tvare predpokladanom Šiestou smernicou nie je rozdelenie platiteľov DPH na dve už naznačené skupiny, táto smernica má za cieľ uľahčiť rozoznávanie platiteľov DPH od neplatiteľov DPH. Na túto skutočnosť následne nadväzuje možnosť získať informácie o platnosti tohto čísla, na ktorú poukazuje aj najvyšší súd a ktorá má situáciu obchodným partnerom uľahčiť, a nie skomplikovať.

14. Rozhodujúcim podľa sťažovateľky predsa nie je to, akým spôsobom, resp. odkiaľ mal navrhovateľ informácie o svojom obchodnom partnerovi a o jeho „*platcovstve DPH*“, ale to, či tento obchodný partner v skutočnosti v štáte svojho sídla platiteľom DPH je, a teda či má pridelené identifikačné číslo pre DPH v tomto členskom štáte. Spoločnosť S. nepochybne platiteľom DPH bola a identifikačné číslo pre DPH v Maďarsku pridelené mala.

#### **b) Výklad v rozpore s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva**

15. Rozhodujúcim dôvodom zamietnutia žaloby sťažovateľky vyjadreným krajským súdom, s ktorým sa stotožnil aj najvyšší súd, je ten, že ustanovenie § 43 zákona o DPH je potrebné vykladať eurokonformne, a to so zreteľom na čl. 28c časť A Šiestej smernice.

16. Keďže najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení s poukazom na § 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) v plnom rozsahu pridrižiava dôvodov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, tieto dôvody tvoria aj obsah odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu, a preto sťažovateľka v ďalšom poukazuje na ich nesprávnosť spočívajúcu v prevažnej miere v nesprávnej interpretácii, a to nielen samotného vnútroštátneho práva, ale aj účinkov sekundárneho komunitárneho práva (príslušné nariadenie a predovšetkým Šiesta smernica).

17. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že pri rozhodovaní vo veci vychádzal z nepriamej aplikácie smernice na účely interpretácie vnútroštátneho práva, ktorá

umožňuje účastníkovi konania žiadať, aby súdny orgán alebo správny organ vykladal vnútroštátne právo v súlade s ustanoveniami a cieľmi smernice. Výsledok takéhoto postupu označuje za eurokonformný výklad vnútroštátneho práva. Pri danom pravidle poukazuje na rozsudok Súdneho dvora z 13. novembra 1990 vo veci C-106/S9, *Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA*.

18. Z pohľadu sťažovateľky bola uvedená „právna veta“ (bod 17) použitá krajským súdom resp. najvyšším súdom vytrhnutá z kontextu uvedeného rozsudku a na daný prípad sťažovateľky je nepoužiteľná. Predovšetkým smernica ako akt sekundárneho komunitárneho práva je záväzná pre členský štát, ktorý má zvoliť formy a metódy na dosiahnutie cieľa smernice. Vo vzťahu k jednotlivým individuálnym fyzickým a právnickým osobám smernica nemá priamy účinok. Judikatúra Súdneho dvora síce priznala účinok smernice voči fyzickým a právnickým osobám, avšak s dôrazom, že smernica nemôže priamo ukladať záväzky (napr. v tejto veci oslobodenia od dane ďalšie povinnosti pre priznanie oslobodenia od dane) individuálnym osobám (fyzickým a právnickým) voči štátu, ale je to možné len naopak, teda v prípade, že smernica priznáva fyzickým a právnickým osobám práva voči štátu (vec 41/74, *van Duyn*). Tzv. nepriamy účinok smernice, na ktorý poukazoval krajský súd (a teda aj najvyšší súd), má pôvod v rozhodovacej činnosti Súdneho dvora aj v rozsudku vo veci C-106/89, *Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA*, prvotne však v rozsudku vo veci C-14/83, *Sabine von Colson a Elisabeth Kamann proti Land Nordrhein-Westfalen*.

19. V oboch rozsudkoch Súdneho dvora sa pripúšťa eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, avšak vždy za predpokladu a s dôrazom na to, že eurokonformný výklad smernice je v prospech fyzickej či právnickej osoby vo vzťahu medzi ňou a štátom (resp. štátnymi orgánmi reprezentujúcimi štát).

20. Uvedený nepriamy účinok smernice tak rešpektuje už uvedený princíp, že smernica nemôže priamo ukladať záväzky individuálnym osobám voči štátu a rovnako tak nemožno ani interpretáciu smernice použiť na úkor fyzickej či právnickej osoby v prospech štátu, teda ani interpretovať § 43 a § 13 ods. 13 zákona o DPH v prospech daňového orgánu reprezentujúceho štát na úkor právnickej osoby.

21. Vo veci C-106/89, *Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA*, Súdny dvor priznal účinok smernice a výklad v jej znení spoločnosti *La Comercial*, v ktorej vnútroštátne právo definovalo dôvod neplatnosti jej existencie (teda status), avšak smernica, ktorá nebola prijatá materským štátom, takýto dôvod de facto vylučovala (čím jej priznávala viac práv než vnútroštátny právny poriadok), a tak jej Súdny dvor priznal viac práv a eurokonformnú interpretáciu v jej prospech vo vzťahu k vnútroštátnemu súdu, ktorý o otázke platnosti jej zriadenia či existencie rozhodoval.

22. Vo veci C-14/83, *Sabine von Colson a Elisabeth Kamann proti Land Nordrhein-Westfalen*, v ktorej rozsudok možno označiť za precedens (na tento rozsudok sa odvoláva Súdny dvor aj vo veci C-106/89, *Marleasing SA proti La Comercial Internacional de Alimentacion SA*), Súdny dvor priznal žalobkyniam *Sabine von Colson a Elisabeth Kamann* zo smernice viac práv, resp. väčší rozsah, než priznávalo vnútroštátne právo, a to práve na základe eurokonformného výkladu smernice.

23. Rozsudky Súdneho dvora deklarujú a potvrdzujú, že eurokonformný výklad vnútroštátneho práva na základe smernice vo vertikálnom smere (teda štát – fyzická, právnická osoba) bol použitý len v prospech fyzickej či právnickej osoby.

24. Napriek odvolávke súdov na eurokonformný výklad smernice je sťažovateľka toho názoru, že v prípade ich záveru, že sťažovateľke nevzniklo právo na oslobodenie od dane, nejde ani tak o extenzívny eurokonformný výklad, ale o doplnenie ďalšej podmienky, resp. povinnosti ukladanej smernicou sťažovateľke ako právnickej osobe, čo evokuje priamy účinok smernice v už spomínanom vertikálnom smere (štát – právnická osoba) v neprospech sťažovateľky, ktorý je neprípustný.

25. K námietke uvedenej v odôvodnení rozsudku krajského súdu, že dodávateľ (t. j. sťažovateľka) nevykonal všetky rozumné opatrenia, aby sa uistil, že dodávka vnútri Spoločenstva nebude viesť k daňovému úniku (podvodu), považuje sťažovateľka za potrebné uviesť niekoľko skutočností:

26. Predovšetkým, že vo veci sťažovateľky nedošlo k žiadnemu náznaku podvodného konania (žiadne nepravdivé, falošné doklady ani fiktívna dodávka), ako to bolo vo veci označenej súdmi (C-409/04, Teleos plc a i. proti Commissioners of Customs & Excise), ďalej že došlo ku skutočnej dodávke tovaru, a napokon rozhodné je to, že nadobúdateľ bol registrovaný pre DPH v členskom štáte.

27. Sťažovateľka uvádza, že rozhodným je to, že oproti veci C-409/04 naplnila zákonné predpoklady na oslobodenie dane bezo zvyšku a primárny cieľ smernice, teda opatrenia na zabezpečenie fungovania vnútorného trhu (voľný pohyb tovaru s odstránením daňových prekážok), v tomto prípade dane z pridanej hodnoty princíp krajiny určenia, t. j. že DPH sa vyberá v krajine určenia, ktorá je určená ako krajina konečnej spotreby tovaru.

28. Na základe uvedeného nemožno neoslobodiť takúto dodávku od dane, pričom sťažovateľka akcentuje, že by na základe takéhoto výkladu mala znášať aj ďalší zásah do svojej majetkovej aféry v podobe pokuty vo výške 66 021 Sk (2 191,50 €) rozhodnutím daňového úradu sp. zn. 698/320/443Q/07/GazSedm zo 17. januára 2007 uloženej jej v súvislosti s nepriznaním oslobodenia od dane, ktoré je napadnuté žalobou o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia na krajskom súde. Rozhodnutie vo veci zákonnosti uloženia pokuty závisí od rozhodnutia o zákonnosti neoslobodenia od dane v tejto veci.

### **c) Nepredloženie predbežnej otázky Súdnemu dvoru podľa čl. 234 ZES**

29. Sťažovateľka považuje za potrebné zdôrazniť, že v jej prípade rozhodnutie všeobecných súdov vo veci samej záviselo od predbežného rozhodnutia o otázke výkladu aktov sekundárneho komunitárneho práva (dnes: aktov práva Únie, pozn.), pričom najvyšší súd rozhodoval vo veci ako súd, proti ktorého rozhodnutiu nemožno podať vnútroštátny opravný prostriedok, čo je v zmysle čl. 234 ZES obligatónym dôvodom na predloženie predbežnej otázky Súdnemu dvoru. Povinnosť slovenského súdu predložiť otázku Súdnemu dvoru je pritom v zmysle predmetného čl. 234 ZES bezvýnimočná. Keďže predbežnú otázku môže (a v tomto prípade musí) predložiť len súd, poukazuje sťažovateľka aj týmto na porušenie svojho práva na súdnu ochranu a spravodlivý súdny proces.

30. Pritom je zrejmé už len z argumentácie sťažovateľky voči dôvodom rozhodnutia

všeobecných súdov, že výklad práva Únie je v posudzovanej veci (objektívne) značne sporný, čo v zmysle doktríny „*acte claire*“ dostatočným spôsobom odôvodňuje podanie predbežnej otázky Súdnemu dvoru.

31. Z uvedených dôvodov sa sťažovateľka domnieva, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo k porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1, čl. 144 ods. 1 a čl. 152 ods. 4 ústavy, a navrhuje, aby ústavný súd vydal tento nález:

*„Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3 Sžf 17/2009 zo dňa 14. 5. 2009 porušil právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1, 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky.*

*Ústavný súd zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 17/2009 zo dňa 14. 5. 2009 a vec mu vracia na ďalšie konanie.“*

## II.

32. Z vyjadrenia predsedu najvyššieho súdu, zastúpeného predsedníčkou správneho kolégia, č. k. KP 4/2011-84 z 12. januára 2012 vyplýva, že k porušeniu označených práv sťažovateľky napadnutým rozhodnutím nedošlo.

33. Pokiaľ ide o nepredloženie predbežnej otázky Súdnemu dvoru podľa čl. 234 ZES, najvyšší súd považuje v tejto časti sťažnosť za zjavne nedôvodnú. Sťažovateľka v konaní pred krajským súdom, ale ani v odvolacom konaní pred najvyšším súdom vo veci sp. zn. 3 Sžf 17/2009 nedala žiadny podnet na polozenie prejudiciálnej otázky, ani sa žiadnym spôsobom vykonania takéhoto procesného úkonu zo strany najvyššieho súdu nedovoľavala. V žalobe rozpor s právom Európskej únie (ďalej len „EÚ“) netvrdila. Naproti tomu výslovne až laicky popierala možnosť aplikácie práva EÚ. V žalobe (č. 1. 4 súdneho spisu) na strane 4 v druhom odseku uviedla: „... keďže v zákone dovetok o oprávnení používať identifikačné číslo DPH na intrakomunitárne obchody nie je, nemohol žalovaný oprieť svoj záver a svoje rozhodnutie o zákon, a preto sa ho snažil oprieť o akúsi Smernicu EHS (konkrétne Smernicu 77/388/EHS) a o akúsi Nariadenie Rady (konkrétne nariadenie Rady č. 1798/2003) pričom však opomenul skutočnosť, že tak zo Smerníc ako aj z Nariadení Rady

*nevyplývajú a ani vyplývať nemôžu žiadne priame práva ani povinnosti pre daňové subjekty, a teda ani pre žalobcu ale iba pre členské štáty a pre daňové subjekty vyplývajú ich práva a povinnosti iba a jedine zo zákona. Preto poukazovanie a odvolávanie sa na Smernice a Nariadenia Rady je pri posudzovaní práv a povinností žalobcu nemiestne, a právo žalobcu priznané mu zákonom na oslobodenie dodania tovaru od dane, rozhodne nie je možné obmedziť a zdecimovať nejakou Smernicou či Nariadením Rady.“*

Najvyšší súd vo svojej replike poukazuje na rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 389/09, v ktorom uviedol, že „...v tejto súvislosti ústavný súd pripomína, že účastník konania podľa zákonnej úpravy nemá nárok na to, aby vnútroštátny súd prerušil konanie a predložil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru Európskych spoločenstiev. Takýto postup však môže navrhnúť a môže ho ovplyvniť prípadným odvolaním sa proti uzneseniu, ktorým sa o návrhu na prerušenie konania z dôvodu predloženia/nepredloženia prejudiciálnej otázky vyhovelo/nevyhovelo (III. ÚS 207/09)“.

Najvyšší súd ďalej uviedol, že konanie o preskúmanie zákonnosti právoplatného rozhodnutia riaditeľstva vo veci sp. zn. 3 Sžf 17/2009 bolo návrhovým konaním. Rovnako odvolacie konanie bolo návrhovým konaním. Najvyšší súd bol viazaný dôvodmi žaloby (§ 250j ods. 1 OSP) a súčasne ako odvolací súd bol viazaný dôvodmi odvolania (§ 212 ods. 1 OSP). Neuvedením dôvodov sťažovateľka nevyčerpala opravné prostriedky, ktoré jej zákon (Občiansky súdny poriadok) na ochranu jej práv poskytoval.

Položenie predbežnej otázky nebolo odôvodnené ani skutkovými okolnosťami prípadu. Dôvodom podania žaloby bolo prvé opomenutie sťažovateľky ako daňového subjektu overiť si, či jej odberateľ – maďarská spoločnosť S. – bola osobou identifikovanou pre daň v zmysle § 43 zákona o DPH. Vzhľadom na existenciu tohto opomenutia argumentácia sťažovateľky vykazuje znaky účelovej interpretácie ustanovenia zákona o DPH.

Pokiaľ je spor o výklad daňových predpisov dôsledkom individuálneho zavineného opomenutia daňového subjektu, najvyšší súd zastáva názor, že nie je dôvod na predloženie predbežnej otázky Súdnemu dvoru. Rozhodnutia Súdného dvora majú normatívne účinky.

Výklad sťažovateľky je spôsobilý narušiť jednotné fungovanie systému DPH, pretože smeruje k tomu, že ak daňové subjekty sú registrované ako platitelia dane, nie sú už povinné v intrakomunitárnych obchodoch používať pridelené daňové identifikačné čísla pre tento účel, čo môže viesť ku vzniku daňových únikov a podvodov najmä v krajinách, kde sa uplatňuje dvojité registrácia, kam patrí i Maďarsko. Identifikácia daňového subjektu predmetným identifikačným číslom je opatrením na harmonizáciu dane a súčasťou spoločného systému na výmenu informácií. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003, ktoré patrí do oblasti primárneho práva EÚ.

34. K námietke sťažovateľky, že predmetný výklad je v rozpore s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva, najvyšší súd poukazuje na prílohou č. 6 (Zoznam preberaných právne záväzných aktov Európskej únie) bod 1 zákona o DPH, kde sa uvádza Šiesta smernica.

V danom prípade šiesta smernica okrem toho, že bola implementovaná do jednotlivých ustanovení zákona o DPH, bola aj osobitným ustanovením – prílohou č. 6 bodom 1 zákona o DPH prevzatá ako celok. Príloha č. 6 je súčasťou zákona o DPH, a preto je právne záväzná. V dôsledku tohto, v prípade takto prevzatej smernice nemôže ísť o rozpor s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva. Argumentácia sťažovateľky je v tejto časti zavádzajúca a týka sa inej právnej situácie, keď smernica nebola vôbec alebo úplne implementovaná.

35. K námietke, že výklad je v rozpore so samotným legálnym výkladom zákona o DPH a ústavou, najvyšší súd uviedol, že sťažovateľka v žalobe na č. 1. 3 (tretí odsek), č. 1. 4 (druhý odsek) i v zápisnici o pojednávaní pred krajským súdom 2. októbra 2008 (č. 1. 28) zavádzajúco poukazovala na ustanovenie § 11 ods. 13 zákona o DPH, týkajúce sa nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Na daný daňový prípad sa toto ustanovenie nevzťahovalo, pretože išlo o dodanie tovaru z tuzemska do zahraničia, ktoré podlieha právnomu režimu § 43 ods. 1 zákona o DPH.

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

Spornou skutočnosťou v daňovom konaní i v súdnom konaní bolo, či nadobúdateľ tovaru, maďarská spoločnosť S., bola osobou identifikovanou pre daň v Maďarskej republike v decembri 2005. Ustanovenie § 43 zákona o DPH má názov „*Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu*“. Pojem „*osoba identifikovaná pre daň*“ sa musí vykladať s ohľadom na predmet úpravy, ktorým je dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu (intrakomunitárny obchod). Spôsob zisťovania, či bol nadobúdateľ osobou identifikovanou pre daň v Maďarskej republike, sa spravuje nariadením Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 (nariadenie je podľa najvyššieho súdu primárnym právom EÚ). Tento spôsob však daňové orgány dodržali.

Z odpovede na medzinárodné dožiadanie vyplynula skutočnosť, že „*odberateľ žalobcu (t. j. sťažovateľky, pozn.) v rozhodujúcom daňovom období mal pridelené daňové identifikačné číslo len pre daň z pridanej hodnoty, ktoré bolo platné pre domáci maďarský trh*“. Identifikačné číslo pre európsky trh mala spoločnosť S. pridelené v Maďarsku až od 22. februára 2006, t. j. až po zrealizovaní predmetnej dodávky tovaru.

Rozhodujúce však bolo zistenie správcu dane z odpovede Maďarskej daňovej správy z 13. septembra 2006 na formulári SCAC 2004 v časti E, že „*sporné intrakomunitárne nadobudnutie tovaru maďarský odberateľ S. nezdaniť*“. Maďarská daňová správa nenašla žiadne priznanie akýchkoľvek daňových záväzkov týkajúcich sa nadobudnutia vo štvrtom štvrtroku 2005. Z uvedeného vyplýva, že samotný odberateľ sťažovateľky sa správal tak, že nebol osobou identifikovanou pre daň pre intrakomunitárne obchody. Keďže Maďarská daňová správa sa vyjadrila, že nadobudnutie tovaru nebolo v členskom štáte, v ktorom sa ukončila preprava tovaru, t. j. v Maďarskej republike, zdanené, správca dane pristúpil k zdaneniu tovaru v tuzemsku.

Najvyšší súd súčasne poukazuje na zistenie daňového riaditeľstva vo vyjadrení

(č. 1. 22 súdneho spisu), že iba pred 1. májom 2004 (vstup do EÚ) nemali maďarskí daňoví poplatníci identifikačné číslo pre DPH platné pre Európsku úniu. K dodaniu tovaru došlo v decembri 2005. V konaní nebolo sporné, že Maďarská republika uplatňuje dvojitzú registráciu, čo si daňový orgán preveril, a bolo zistené, že odberateľ sťažovateľky bol identifikovaný pre daň v zmysle zákona až od 22. februára 2006 a podľa tohto právneho stavu sa odberateľ v tejto daňovej transakcii i správal.

Výklad ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH je účelový, motivovaný individuálnym opomenutím sťažovateľky. Ustanovenie § 43 ods. 1 od nadobudnutia účinnosti zákona o DPH, t. j. od 1. mája 2004, nebolo novelizované (až do 30. septembra 2012, pozn.) a zjavne nespôsobuje v právnej praxi výkladové problémy iným daňovým subjektom.

S prihliadnutím na tieto závery za konajúci senát najvyššieho súdu bolo navrhnuté, aby ústavný súd predmetnej ústavnej sťažnosti „*nevyhovel*“.

36. Sťažovateľka vo svojej duplike z 1. februára 2012 uviedla, že najvyšší súd neopodstatnene poukazuje na uznesenie ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 389/09, resp. na uznesenie sp. zn. III. ÚS 207/09, konkrétne na citáciu, podľa ktorej „... *ústavný súd pripomína, že účastník konania podľa zákonnej úpravy nemá nárok na to, aby vnútroštátny súd prerušil konanie a predložil prejudiciálnu otázku...*“.

Sťažovateľka pripúšťa, že zo zákonnej úpravy z ustanovenia § 109 ods. 1 písm. c) OSP nevyplýva priamy nárok účastníka na prerušenie konania a predloženie prejudiciálnej otázky len na základe toho, že o to požiada.

Sťažovateľka však vo svojej sťažnosti poukazovala na to, že za splnenia podmienok predpokladaných čl. 234 ZES je povinnosťou súdu rozhodujúceho vo veci ako súd, proti ktorého rozhodnutiu nemožno podať vnútroštátny opravný prostriedok, predložiť predbežnú otázku o výklade aktov sekundárneho práva EÚ (nariadení, či smerníc), ak od otázky výkladu týchto aktov, ktorý je výrazne sporným, závisí rozhodnutie vo veci samej.

Pritom je zrejmé, už len z argumentácie sťažovateľky voči dôvodom rozhodnutia

porušovateľa, že výklad práva Únie je v posudzovanej veci (objektívne) značne sporným, čo v zmysle doktríny „*acte claire*“ dostatočným spôsobom odôvodňuje podanie predbežnej otázky Súdnemu dvoru.

V zmysle čl. 234 ZES nie je na predloženie prejudiciálnej otázky kladená podmienka návrhu, podnetov či nevyhnutnej iniciatívy účastníka konania. Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku je v prípade objektívnej spornosti výkladu aktov sekundárneho práva EÚ povinnosťou na strane súdu. Súd rozhodujúci v poslednej inštancii (ktorým je i najvyšší súd) aplikuje smerom k účastníkovi akty sekundárneho práva EÚ (v tomto prípade v neprospech sťažovateľky), a preto (ale i beztak) je povinný aplikovať právo EÚ (v tomto prípade primárne právo – ZES) i na svoju činnosť a povinnosti mu z neho vyplývajúce.

Najvyšším súdom poukazovaná „*návrhovosť*“ konania a neuvedenie dôvodov nemá podľa sťažovateľky so znením čl. 234 ZES žiadnu spätosť. Nepredloženie prejudiciálnej otázky je vytýkané najvyššiemu súdu ako súdu posledného stupňa, ktorý, ak rozhoduje ako súd posledného stupňa, má predložiť túto otázku Súdnemu dvoru. Sťažovateľke nie je zrejmé, ako mohla nepredloženie prejudiciálnej otázky súdom posledného stupňa vytýkať v žalobe (dovtedy rozhodujúcim) daňovým orgánom, či v odvolaní prvostupňovému súdu. Podľa sťažovateľky nesplnenie povinnosti na strane súdu posledného stupňa nemožno vytýkať účastníkovi tým, že mal navrhnúť predloženie tejto otázky.

Judikatúra Súdneho dvora je vo veciach dane z pridanej hodnoty početná a prispieva k správnej aplikácii noriem v tejto oblasti, čo by sa nestalo, ak by súdy poslednej inštancie (tak ako tomu je u súdov iných členských štátov) nepredkladali Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky, resp. sa predkladaniu týchto otázok vyhýbali. I početnosť rozhodnutí Súdneho dvora v tejto oblasti a napriek tomu neriešená obdobná situácia svedčí iba o opodstatnenosti predloženia predbežnej otázky.

Sťažovateľka sa nestotožňuje s názorom najvyššieho súdu, že jej výklad je spôsobilý narušiť jednotné fungovanie systému DPH, pretože smeruje k tomu, že platelia dane nebudú povinne v intrakomunitárnych obchodoch používať pridelené daňové identifikačné číslo pre tento účel. Sťažnosť sťažovateľky smeruje iba k tomu, aby v prípade daňovej

kontroly, ako to je v prípade sťažovateľky, ak došlo k dodaniu tovaru oslobodenému od DPH, nebolo oslobodenie nepriznané iba kvôli tomu, že odberateľ v danom čase nemal pridelené osobitné číslo, hoci je platiteľom DPH (a má povinnosť zdaňovať zdaniteľné plnenia).

K vyjadreniu najvyššieho súdu k námietke výkladu v rozpore so samotným legálnym výkladom zákona o DPH a ústavou sťažovateľka poukázala na to, že rozhodujúcim je zistenie správcu dane, že sporné intrakomunitárne nadobudnutie tovaru maďarský odberateľ nezdanil. Táto skutočnosť nemôže byť podľa sťažovateľky spravodlivo pričítaná na jej ťarchu. Uvedené totiž nevylučuje, že došlo k ďalšej dodávke tovaru oslobodenej od dane, resp. že došlo k porušeniu daňovej povinnosti na strane nadobúdateľa tovaru.

### III.

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

Podľa čl. 127 ods. 2 ústavy 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. Ak porušenie práv alebo slobôd podľa odseku 1 vzniklo nečinnosťou, ústavný súd môže prikázať, aby ten, kto tieto práva alebo slobody porušil, vo veci konal ...

38. Z časti I. odôvodnenia tohto nálezu plynie, že sťažovateľka v sťažnosti namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a konaním, ktoré mu predchádzalo, v podstate tromi spôsobmi:

- a) nepredloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru,
- b) použitie nesprávne implementovanej smernice na ťarchu sťažovateľky formou výkladu zákona o DPH konformne s právom EÚ,

c) zjavne arbitrárny výklad § 11 ods. 13 v spojení s § 43 zákona o DPH.

Ústavný súd sa bude týmito námietkami sťažovateľky zaoberať osobitne.

#### **a) K námietke nepredloženia prejudiciálnej otázky**

39. Podľa čl. 267 ods. 1 a 3 ZFEÚ, ktoré sú v podstatných rysoch zhodné s ustanoveniami čl. 234 ods. 1 a 3 ZES, sú sudy členských štátov, proti rozhodnutiu ktorých už niet opravného prostriedku, povinné predložiť Súdnemu dvoru predbežnú (prejudiciálnu) otázku týkajúcu sa výkladu zmlúv alebo platnosti a výkladu aktov inštitúcií, orgánov alebo úradov alebo agentúr Únie. Je nesporné, že proti rozhodnutiu najvyššieho súdu, ak koná o odvolaní vo veciach správneho súdnictva podľa § 250ja OSP, nie je prípustný žiadny ďalší opravný prostriedok (ani dovolanie – § 246c OSP, porov. IV. ÚS 208/08, I. ÚS 286/2010, II. ÚS 65/2010). Najvyšší súd preto v tomto postavení nepochybne je súdom poslednej inštancie v zmysle čl. 267 ods. 3 ZFEÚ s povinnosťou položiť predbežnú (prejudiciálnu) otázku Súdnemu dvoru.

40. Ústavný súd vo svojej doterajšej judikatúre pripustil, že nepredloženie prejudiciálnej otázky všeobecným súdom poslednej inštancie môže predstavovať ústavnoprávny problém, ktorý možno namietat sťažnosťou podľa čl. 127 ústavy (III. ÚS 151/07, IV. ÚS 206/08, III. ÚS 207/09, III. ÚS 388/2010, č. 99/2010 Zbierky nálezov a uznesení ústavného súdu; porov. tiež sťažnosť pred ESLP č. 40265/07 Východoslovenská vodárenská spoločnosť, a. s., v. Slovakia; bod 25 návrhu generálneho advokáta Pedra Cruz Villalóna prednesené 10. júna 2010 vo veci C-173/09, Bobek, M., Kosař, D.: The Application of European Union Law and the Law of the European Convention of Human Rights in the Czech Republic and Slovakia - an Overview, Eric Stein Working Paper č. 2/2010 – dostupné na <http://www.ericsteinpapers.eu/info/papers/2010-2>, Jánošíková, M.: Komunitárne právo v judikatúre ústavných súdov SR a ČR, Iura Edition, Bratislava 2009, s. 65 a nasl.). Účastník konania má totiž za predpokladu, že sú splnené predpoklady uvedené v čl. 267 ods. 3 ZFEÚ, právo na to, aby o otázkach výkladu alebo platnosti práva EÚ rozhodol práve Súdny dvor. Právo, aby o veci rozhodol súd, ktorý je na vydanie daného rozhodnutia aj príslušný, je predovšetkým obsahom práva na zákonného

sudcu, ktoré je zaručené v čl. 48 ods. 1 ústavy a prípadne práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. podobne IV. ÚS 206/08; zhodne aj judikatúra iných ústavných súdov – rozhodnutie nemeckého Spolkového ústavného súdu BVerfG 82, 159, rozhodnutie rakúskeho Ústavného súdu VfSlg. 14390/1995, ale napríklad aj rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky IV. ÚS 154/08). **Ide hlavne o prípady, ak by sa súd vyhol položeniu (účastníkom nenavrhovanej) prejudiciálnej otázky tak, že by sa vyhol výkladu práva EÚ svojvoľne a na prvý pohľad celkom nesprávne, hoci by sám mal o jeho výklade pochybnosti (pozri napr. IV. ÚS 108/2010, II. ÚS 129/2010)**

41. Obsahom práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je okrem práva na prístup k súdu aj právo na meritórne rozhodnutie, ak sú splnené procesné podmienky. Súčasťou práva na meritórne rozhodnutie je aj právo na riadnu (nearbitrárnú, teda svojvoľnú nevykazujúcu) interpretáciu právnej normy a právo na riadne odôvodnenie, vyrovnávajúce sa so všetkými podstatnými argumentmi účastníka. Porušenie povinnosti súdu poslednej inštancie predložiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru tak môže byť posudzované z pohľadu čl. 46 ods. 1 ústavy aj v prípade, ak by súd nevyhovел návrhu účastníka na jej predloženie bez toho, aby toto nevyhovenie riadne odôvodnil,.

42. V prerokúvanej veci je nesporné, že sťažovateľka položenie prejudiciálnej otázky nenavrhla ani krajskému súdu, ani najvyššiemu súdu, preto neprichádza do úvahy skúmať, či súdy dali prijateľnú odpoveď na jej argumenty v tomto smere. Zostáva teda posúdiť, či sa najvyšší súd a krajský súd nedopustili zásadného a kvalifikovaného pochybenia, keď nepredložili prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru.

43. Ústavný súd nemôže poprieť, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu je v odpovediach na argumenty sťažovateľky stručný a sám najvyšší súd ho vo svojom vyjadrení k sťažnosti na mnohých miestach doplnil. Tvrdenie, že uvedenie Šiestej smernice v prílohe zákona o DPH predstavuje jej prebratie do nášho právneho poriadku, je zjavne nepravdivé, pretože smernica sa implementuje v jednotlivých ustanoveniach (právnych normách) zákona a jej citácia v prílohe je len tzv. transpozičným odkazom, umožňujúcim ľahšiu orientáciu vo vzťahu práva EÚ a národného práva, avšak v žiadnom prípade nie zárukou, že implementácia bola aj skutočne úspešná. Podobne názor najvyššieho súdu na

formálnu dôležitosť daňového identifikačného čísla (pozri bod 33 tohto nálezu) nie je úplne v súlade s materiálnejším vnímaním práva na odpočet v judikatúre Súdneho dvora (pozri ďalej, bod 52). Rovnako tak názor najvyššieho súdu, že medzi § 11 ods. 13 a § 43 zákona o DPH nie je súvislosť (pozri bod 35 tohto nálezu) podľa názoru ústavného súdu opomína význam legálnych definícií v právnych predpisoch, najmä použitie slov „na účely tohto zákona“ v § 11 ods. 13 zákona o DPH.

Predmetom posudzovania ústavného súdu je však odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ako celok, nie vyjadrenie najvyššieho súdu k sťažnosti. Ústavný súd uznáva, že stručnosť, s akou sa najvyšší súd vyrovnal s argumentmi sťažovateľky, týkajúcimi sa výkladu práva EÚ, najmä Šiestej smernice, balansuje na hrane zásahu do základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Ako však bude odôvodnené ďalej, v kontexte prerokúvanej veci a odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ale aj aktuálnej judikatúry Súdneho dvora (vydanej po vydaní napadnutého rozsudku) ústavný súd nepovažuje nepredloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru za zásadné a kvalifikované pochybenie najvyššieho súdu, dostatočné na to, aby odôvodňovalo porušenie základného práva sťažovateľky.

#### **b) K namietanému eurokonformnému výkladu na ťarchu sťažovateľky**

44. Ustanovenie § 11 ods. 13 zákona o DPH znie:

*„Osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte na účely tohto zákona je osoba, ktorej je pridelené identifikačné číslo pre daň v inom členskom štáte.“*

Podľa čl. 28c časti A písm. a) Šiestej smernice bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovia na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia: a) dodávky tovaru, ako je definované v článku 5, expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako

je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

Len v záujme prehľadnosti treba doplniť, že s účinnosťou od 1. januára 2007 bola Šiesta smernica nahradená smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L347 z 11. 12. 2006, s. 1, ďalej len „smernica 2006/112/ES“) a citovaný článok 28c časť A písm. a) Šiestej smernice bol nahradený čl. 138 ods. 1, ktorý znie:

*„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“*

Podľa čl. 22 šiestej smernice členské štáty musia prijať opatrenia potrebné na identifikovanie pomocou individuálneho čísla:

- každého daňovníka s výnimkou tých, ktorí sú uvedení v čl. 28a ods. 4, ktorý na území krajiny vykonáva iné dodávky tovarov alebo služieb, dávajúce mu právo na odpočet, než sú dodávky tovarov alebo služieb, za ktoré platí daň výhradne spotrebiteľ alebo príjemca v súlade s článkom 21 os. 1 písm. a), b), c) alebo f). Avšak členské štáty nepotrebujú určiť určitých daňovníkov uvedených v čl. 4 ods. 3,
- každej zdaniteľnej osobe uvedenej v odseku 1 b) a každej zdaniteľnej osobe, ktorá využije možnosť poskytnutú v treťom pododseku čl. 28a (1) a).

Tento článok bol novou smernicou 2006/112/ES zrušený a nezodpovedá mu žiaden článok v novej smernici (porov. tabuľku zhody k smernici 2006/112/ES, s. 91).

45. Povinnosť vykladať vnútroštátne právo v súlade s právom EÚ sa nazýva nepriamy účinok. Daňové úrady a najvyšší súd argumentovali výkladom v súlade s čl. 28c časťou A šiestej smernice. Teória rozlišuje nepriamy účinok nápravný, nepriamy účinok určujúci a potvrdzujúci nepriamy účinok (porov. Bříza, P., Bobek, M.: Vymáhání unijního práva v České republice. In: Bulletin advokacie, č. 12/2001, s. 23 a nasl. Dostupné na internete: <[http://www.cak.cz/assets/ba\\_12\\_web.pdf](http://www.cak.cz/assets/ba_12_web.pdf)>, tiež rozhodnutie českého

Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5 Afs 68/2009). V okolnostiach danej veci uvedené ústavný súd vníma ako potvrdzujúci nepriamy účinok, nanajvýš mierne vychýlený k účinku určujúcemu. Z ústavnoprávneho hľadiska je v prvom rade dôležité, že nejde o výklad *contra legem* (pozri ďalej).

46. Sťažovateľka argumentuje aj rozhodnutiami Súdneho dvora vo veciach *von Colson* a *Marleasing* s tým že eurokonformný výklad vnútroštátneho práva na základe smernice vo vertikálnom smere môže byť použitý len v prospech súkromnej osoby. Ústavný súd pripomína, že zákaz uloženia povinnosti jednotlivcom je vlastný v prvom rade účinku priamemu. Podľa teórie a judikatúry európskeho práva pri nepriamom účinku je situácia zložitejšia, ale zjednodušene povedané pri ňom platí, že ak národný predpis korektne unesie výklad ovplyvnený smernicou, môže ísť aj v neprospech jednotlivca. Ťažiskom zásahu do pozície jednotlivca je tak národný predpis.

V predmetnej veci nie je nutné zaťažovať sa týmito obavami, pretože výklad pomocou smernice má len marginálny význam, vrátane skutočnosti, že podľa tabuľky zhody predloženej na rokovanie Národnej rady Slovenskej republiky (vládny návrh zákona o dani z pridanej hodnoty, III. volebné obdobie, tlač 501 ustanovenie § 11 ods. 13 zákona o DPH nie je priamou implementáciou žiadneho ustanovenia smernice.

### **c) K námietke arbitrárneho výkladu § 11 ods. 13 (v nadväznosti na § 43 ods. 1) zákona o DPH**

47. Ústavný súd vo svojej konštantnej judikatúre zdôrazňuje, že zásadne nie je oprávnený preskúmať skutkové a právne závery všeobecného súdu, pokiaľ tieto nie sú svojvoľné (arbitrárne) alebo pokiaľ nie sú ústavne neudržateľné (teda ústavne nekonformné). O arbitrárnosť právnych záverov pritom ide spravidla vtedy, keď súd vôbec nedal uspokojujúcu odpoveď na argumenty predložené účastníkom, alebo ak právne závery, ku ktorým súd dospel, nemajú svoj racionálny základ v interpretácii príslušných ustanovení právnych predpisov pomocou prípustných interpretačných metód, alebo keď k súdom vyvodeným právnym záverom v konkrétnej veci už *prima facie* nie je možné dôjsť podradením zisteného skutkového stavu pod príslušnú právnu normu. Takéto nedostatky

odôvodnenia totiž porušujú základného právo na súdnu ochranu zaručené v čl. 46 ods. 1 ústavy. Ústavný súd preto preskúmal napadnutý rozsudok z tohto pohľadu.

48. Ústavný súd tak preskúma vec hlavne z perspektívy čl. 46 ústavy, ale aby nepoprel očakávania sťažovateľky vyplývajúce z nálezu sp. zn. I. ÚS 241/07, ktorý sama cituje, bude vnímať aj majetkový komponent veci. Na druhej strane ústavný súd, aby nezašiel do priam technických otázok daňového práva, venuje sa výkladu aplikovaných predpisov len v miere nevyhnutnej pre vlastné ústavnoprávne posúdenie.

49. Zo skutkového hľadiska vec nie je sporná. Tovar odberateľovi dodaný bol. Maďarská spoločnosť mala len vnútroštátne identifikačné číslo pre daň a DPH v Maďarsku neodviedla. Sťažovateľka teda nenamieta otázky skutkové, ale nesprávny výklad zákona o DPH daňovou správou a súdmi. Ide teda o otázku *quid iuris*. Sťažovateľka pritom tvrdí, že ustanovenie § 11 ods. 13 zákona o DPH vyžaduje len to, aby mala osoba identifikovaná pre daň (akékoľvek) identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty v inom členskom štáte. Osoba, ktorej sťažovateľka dodala tovar, (nejaké) identifikačné číslo mala, a preto nebol dôvod sťažovateľke dorubiť daň.

50. Ako už ústavný súd uviedol, sťažovateľke možno dať za pravdu, že najvyšší súd (po rozsiahlej rekapitulácii skutkového stavu a priebehu konania) lakonicky uviedol, že sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že § 43 zákona o DPH (*Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.*), ktorý je priamo previazaný s už citovaným § 11 ods. 13 zákona o DPH, je potrebné vykladať eurokonformne, so zreteľom na čl. 28c časť A písm. a) šiestej smernice. Okrem toho ešte najvyšší súd zdôraznil fakt, že v čase dodávky a vystavenia dokladu nemal odberateľ identifikačné číslo pre daň.

51. Najvyšší súd však v napadnutom rozsudku (s. 8, prvý odsek) výslovne odkázal aj na § 219 ods. 2 OSP, ktorý umožňuje odvolaciemu súdu potvrdzujúcemu rozhodnutie, s ktorým sa stotožňuje, uviesť ďalšie dôvody na doplnenie. Z toho je zrejmé, že ústavnú udržateľnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku treba posúdiť aj v súvislosti

s odôvodnením rozsudku krajského súdu č. k. 6 S 8/2007-33 z 30. októbra 2008. V odôvodnení tohto rozsudku (s. 6 a 7) sa okrem iného uvádza:

*«S poukazom na oprávnenie podľa článku 27 ods. 4 nariadenia rady (č. 1798/2003, pozn.) a s poukazom na povinnosť preukázať splnenie podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH na strane daňového subjektu je potrebné vykladať pojem „osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte“ tak ako to urobil žalovaný, t.j. osoba identifikovaná pre daň pre intrakomunitárne obchody. Keďže účelom európskej úpravy je prenos daňových príjmov do štátu spotreby, osobou povinnou odvieť daň za takú dodávku bude len tá osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH pre intrakomunitárne obchody.»*

V súvislosti s citovaným odôvodnením rozsudku krajského súdu možno podľa názoru ústavného súdu považovať – inak skutočne stručné – odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu za akceptovateľné nielen z hľadiska čl. 46 ods. 1 ústavy, ale aj z hľadiska súlade s judikatúrou Súdneho dvora. Argumentácia krajského súdu i najvyššieho súdu rešpektuje zmysel úpravy zdaňovania intrakomunitárnych obchodov, ktorý má zabezpečiť, aby dodávky tovaru v rámci územia EÚ podliehali dani z pridanej hodnoty len v štáte určenia (spotreby). Súdny dvor v tejto súvislosti považuje princíp neutrality za hlavný princíp spoločnému systému dane z pridanej hodnoty, z ktorého vyplýva i právo na odpočet daňového zaťaženia na predchádzajúcom produkčnom stupni (porov. rozsudok vo veci C-409/99, *Metropol Treuhand proti Finanzlandesdirektion für Steiermark a Michael Stadler proti Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, Zb. SD 2002, s. I-102, ods. 42, rozsudok vo veci C-465/03, *Kretztechnik AG proti Finanzamt Linz*, Zb. SD 2005, s. I-4373, ods. 33 a 34, rozsudok v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému štátu a Belgický štát proti Recolta Recycling SPRL*, Zb. SD 2006, s. I-6177, ods. 47 a 48, rozsudok v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, ods. 37 až 39). V tomto zmysle potom predstavuje úprava v § 11, podľa ktorej zdaniteľným obchodom je a dani z pridanej hodnoty podlieha nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu od osoby identifikovanej na daň, a úprava v § 43, ktorá naopak takéto dodanie do iného

členského štátu osobe identifikovanej pre daň od dane oslobodzuje, vzájomne sa dopĺňajúce (komplementárne) právne úpravy, ktoré prakticky zabezpečujú realizáciu princípu neutrality v spojení s princípom zdanenia v štáte určenia. Z toho plynie, že predpokladom oslobodenia od dane upraveného v § 43 zákona o DPH je to, aby zdaniteľný obchod mal charakter „nadobudnutia tovaru z iného členského štátu“ v členskom štáte určenia. Potom ale je plne udržateľný výklad krajského súdu i najvyššieho súdu, že za osobu identifikovanú pre daň v zmysle § 11 ods. 13 zákona o DPH možno na účely § 43 zákona o DPH považovať jedine takú osobu, ktorej v danom členskom štáte určenia vznikne podľa národného právneho predpisu upravujúceho daň z pridanej hodnoty, ktorý je obdobný ustanoveniu § 11 zákona o DPH, zdaniteľný obchod podliehajúci dani z pridanej hodnoty v danom členskom štáte.

52. Tento výklad vo výsledku zodpovedá i judikatúre Súdneho dvora. Tento v rozsudku vo veci C-438/09, *Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, uviedol, že registrácia dodávateľa zdaniteľného plnenia v registri zdaniteľných osôb nie je nevyhnutným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočet dane zaplatenej tomuto dodávateľovi, pokiaľ vystavené faktúry obsahujú všetky údaje ustanovené príslušnými právnymi predpismi v súlade so Šiestou smernice. Tým v podstate zdôraznil, že pri uplatňovaní práva na odpočet (a v tejto súvislosti i oslobodenia od dane, pokiaľ ide o dodanie medzi jednotlivými členskými štátmi) je potrebné prihliadať viac na materiálne splnenie predpokladov ustanovených Šiestou smernicou, než na splnenie formálnych podmienok registrácie. V nadväznosti na to však Súdny dvor v rozsudku vo veci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) proti Finanzamt Plauen*, zdôraznil, že Šiesta smernica nebráni daňovým orgánom členského štátu považovať dodávku v rámci Spoločenstva za oslobodenú od dane z pridanej hodnoty len vtedy, keď dodávateľ predloží identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty nadobúdateľa. Zároveň však Súdny dvor upozornil, že nepredloženie tohto identifikačného čísla nesmie byť jediným dôvodom nepriznania tohto oslobodenia v prípade, že dodávateľ v dobrej viere a po tom, čo prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môžu byť dôvodne požadované, nemôže predložiť toto identifikačné číslo, a okrem neho predloží iné údaje, ktoré môžu dostatočne preukázať, že nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá tak koná v rámci predmetného plnenia.

53. V prerokúvanej veci pritom správne orgány ani súdey pri nepriznaní oslobodenia o dane s'ťažovateľke pri dodaní jej tovaru spoločnosti S. neargumentovali výlučne tým, že by sa pojem „*identifikovaná pre daň*“ podľa § 11 ods. 13 zákona o DPH musel vykladať len ako majúca identifikačné číslo pridelené vo formáte predpokladanom Šiestou smernicou, resp. že by nepredloženie tohto čísla určitou osobou automaticky vylučovalo možnosť takejto osoby byť považovaná za „*identifikovanú pre daň*“, čo by mohlo byť v rozpore s citovaným rozsudkom Súdneho dvora vo veci C-587/10. Z rozsudku krajského súdu je naopak zrejmé, že daňové orgány vykonali dožiadanie na príslušné daňové orgány Maďarskej republiky na účely zistenia nielen toho, či spoločnosť S. mala pridelené identifikačné číslo podľa normy ISO na intrakomunitárne obchody, ale či táto spoločnosť aj skutočne bola zdaniteľnou osobou v Maďarsku na účely intrakomunitárnych obchodov, teda či intrakomunitárny obchod so s'ťažovateľkou priznala ako nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Z údajov zistených z odpovede na dožiadanie vyplýva, že za sporné obdobie (4. štvrťrok 2005) neboli evidované žiadne priznania nadobudnutia tovaru zo strany spoločnosti S. Ak z týchto okolností, v spojení s neprideleným identifikačným číslom pre daň v určenom formáte, daňové orgány i súdey vyvodili, že spoločnosť S. nebola osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte (v Maďarsku) v takom zmysle, v akom to (podľa výkladu najvyššieho súdu, ktorého ústavnú akceptovateľnosť ústavný súd odôvodnil v bodoch 51 a 52 tohto nálezu) vyplýva z § 11 ods. 13 zákona o DPH, nie sú tieto závery *prima facie* arbitrárne.

54. Ústavný súd už len ako podpornú argumentáciu uvádza, že s'ťažovateľka mala k dispozícii na overení správnosti daného identifikačného čísla systém VIES prístupný na internetovej adrese <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)>. Od podnikateľa obchodujúceho v prostredí EU možno rozumne očakávať, že si overí správnosť identifikačného čísla, ktoré mu predloží jeho odberateľ. Možno dodať, že na základe žiadosti ústavného súdu daňová správa uviedla, že systém VIES bol funkčný od vstupu Slovenskej republiky do Európskej únie. Ak sa s'ťažovateľka bez takéhoto overenia spoľahla na to, že spoločnosť S. je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte v takom zmysle, v akom to (podľa výkladu najvyššieho súdu, ktorého ústavnú akceptovateľnosť ústavný súd odôvodnil v bodoch 51 a 52) vyplýva z § 11 ods. 13 zákona o DPH, konala na

vlastné riziko a musí ho znášať.

55. Sťažovateľka sa počas celého daňového i súdneho konania obmedzovala v zásade na jedinú argumentáciu, ktorú predostrela i ústavnému súdu a ktorá v podstate spočívala v tom, že „osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte“ je ktorákoľvek osoba, ktorá má v danom štáte pridelené akékoľvek daňové číslo na účely dane z pridanej hodnoty, a je podľa sťažovateľky vylúčené, aby určitá osoba bola platiteľom len na účely vnútroštátnych, avšak nie aj intrakomunitárnych obchodov. Treba uznať, že táto argumentácia sťažovateľky mohla mať v danej veci relevanciu, pretože mohla preukázať, že i keď spoločnosť S. nemala pridelené príslušné identifikačné číslo vo formáte predpokladanom Šiestou smernicou, bola osobou identifikovanou pre daň (porov. už citovaný rozsudok Súdného dvora vo veci C-587/10). Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. mal však daňový subjekt preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Uvedené bolo o to viac povinnosťou daňového subjektu, keď bolo zrejmé, že dôkazy obstarané daňovými orgánmi svedčia *prima facie* v prospech záveru, že spoločnosť S. takouto osobou nebola. I keď je zrejmé, že sťažovateľka vo svojom postoji v daňovom konaní vychádzala z nesprávnej interpretácie § 11 ods. 13 zákona o DPH, mohla pri poznaní argumentácie daňového úradu navrhnúť iné dôkazy na preukázanie, že spoločnosť S. bola v Maďarsku osobou identifikovanou pre daň, aj keď nemala pridelené identifikačné číslo pre daň v normalizovanom formáte, a preto bola povinná považovať nadobudnutie tovaru od sťažovateľky za nadobudnutie tovaru z iného členského štátu a zdaňiť ho podľa maďarských predpisov (napríklad vyhlásenie danej spoločnosti, odkazy na príslušné maďarské predpisy a pod.). Ak by tak urobila, bolo by povinnosťou daňových orgánov i súdov sa s jej návrhu a argumentmi vysporiadať. Nedostatok takejto procesnej aktivity však bráni ústavnému súdu, aby sa zaoberal prípadnou ústavnou akceptovateľnosťou napadnutého rozsudku v tomto smere.

56. V závere – i keď to sťažovateľka nenamietala – považuje ústavný súd za dôležité pripomenúť, že riadne a v súlade s právnymi predpismi vyrubenú daň nemožno považovať za sankciu vo vzťahu k navrhovateľke, keďže zo zisteného skutkového stavu vyplýva (*prima facie* nie arbitrárny) záver, že spoločnosť S. sa v Maďarsku skutočne nepovažovala za osobu, u ktorej nadobudnutie tovaru z iného členského štátu predstavuje zdaniteľný obchod, ktorý v Maďarsku podlieha dani. Za týchto okolností ale sťažovateľka skutočne

nemala právo na oslobodenie od dane podľa § 43 v spojení s § 11 ods. 13 zákona o DPH. Vlastný nesprávny výklad § 11 ods. 13 zákona o DPH zo strany sťažovateľky taktiež nemohol založiť žiadne legitímne očakávanie sťažovateľky, že jej výklad bude zdieľaný aj daňovými orgánmi (čo sťažovateľka ani netvrdí). Ak sa preto sťažovateľke nepodarí domôcť sa zaplatenej dane z pridanej hodnoty od spoločnosti S. (ktorej mala sťažovateľka v dôsledku neoslobodenia dodať tovar za cenu s daňou z pridanej hodnoty), bude táto majetková strata dôsledkom rizika, ktoré na seba sťažovateľka svojím nesprávnym postupom prevzala.

57. Vzhľadom na uvedené dôvody ústavný súd rozhodol tak, ako to je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

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

V Košiciach 11. októbra 2012