



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 216/2010-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 3. júna 2010 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti S., a. s., K., zastúpenej advokátom JUDr. D. A., Advokátska kancelária, K., vo veci namietaného porušenia základných práv zaručených v čl. 46 ods. 1, 2 a 3 Ústavy Slovenskej republiky, práva zaručeného v čl. 14 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a namietaného porušenia čl. 55 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky postupom Daňového úradu Košice I a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti S., a. s., o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 12. mája 2010 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti S., a. s., K. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie základných práv zaručených v čl. 46 ods. 1, 2 a 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva zaručeného v čl. 14 Dohovoru o ochrane ľudských

práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a porušenie čl. 55 ods. 2 ústavy postupom Daňového úradu Košice I (ďalej len „daňový úrad“).

Sťažovateľka vo svojej sťažnosti uviedla, že od „roku 2004... spolu s ďalšími spoločnosťami, a to M., spoločnosť s ručením obmedzeným v K., zapísaná v Obchodnom registri Okresného súdu v Košiciach I v oddiele Sro, vo vložke č. ... a P., spol. s r.o., so sídlom K., IČO: ..., zapísaná v Obchodnom registri Okresného súdu Košice II. v oddiele s.r.o., vo vložke č. ..., patriacimi do holdingu, na základe rozhodnutia Colného úradu v Košiciach spoločnosti P., spol. s.r.o. pod č... prevádzkovali colný sklad na základe povolenia a pod č.: ... bol povolený režim aktívneho zušľacht'ovacieho styku, spoločnosti M. spol. s.r.o. na základe rozhodnutia Colného úradu v Košiciach pod č. ... bolo povolené prevádzkovanie colného skladu s konkrétnymi podmienkami ich fungovania.

... Obchodné transakcie medzi spomenutými spoločnosťami v colných skladoch boli odsúhlasené Colným úradom v Košiciach a vykonávali sa pod stálym dozorom tohto colného úradu. / či to bolo uskladňovanie v colnom sklade, technologické operácie v colnom sklade alebo tranzit/. Ani jedná obchodná operácia sa nevykonala bez dozoru colného úradu alebo bez toho, aby na to colný úrad nedal súhlas.“

Sťažovateľka poukázala na to, že „Ministerstvu financií Slovenskej republiky (ďalej len ministerstvo financií“) zaslala „dopyt na kompetencie daňového orgánu a colného orgánu v colnom sklade na území Slovenskej republiky.

... Ministerstvo financií Slovenskej republiky Sekcia daňová a colná, odbor nepriamych daní, Štefanovičova 5,81782 Bratislava 15 na dopyt sťažovateľa oznámilo listom zo 16.3.2010, pod č.: ..., že v súvislosti s predajom tovaru v colnom sklade je potrebné uviesť, že platiteľ dane z pridanej hodnoty postupuje podľa zákona o DPH. Daňové riaditeľstvo SR v júni 2008 vydalo metodický pokyn k uplatňovaniu DPH pri dodaní tovaru v tuzemsku prepusteného do rôznych colných režimov. Z uvedeného pokynu vyplýva, že ak je napr. tovar prepustený do režimu colného uskladňovania a počas uskladnenia tovaru v tomto režime dôjde k jeho predaju v tuzemsku, situácia sa posúdi ako samostatný predmet dane podľa zákona o DPH - dodanie tovaru v tuzemsku /§2 ods. 1 písm. a/ a § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH/a správcom tejto dane je daňový úrad.

Colný úrad v Košiciach viacnásobnými vyjadreniami, poslednýkrát pod č. ... z 20.10.2009 jednoznačne konštatoval, že colné režimy aktívny zušľachtovací styk, colné uskladňovanie a vonkajší tranzit sú v zmysle čl. 84 ods. 1., písm. a/ Nariadenia Rady č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva, režimami s podmienečným oslobodením od cla. To znamená, že do niektorého z týchto režimov môže byť prepustený iba tovar, ktorý nemá štatút tovaru spoločenstva a po celú dobu trvania príslušného režimu sa jeho štatút nezmení. Ďalšou charakteristickou črtou pre režimy s podmienečným oslobodením od cla je skutočnosť, že tovar nepodlieha dovoznému clu, kým sa tovar v takom režime nachádza v súlade s colnými predpismi a z toho dôvodu colný orgán nevymeriava ani daň z pridanej hodnoty. /Tovar v takých režimoch nemení svoj štatút a nenadobúda štatút tovaru spoločenstva/.

Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky dňa 3.5.2010 pod č. ... jednoznačne určilo pôsobnosť colných orgánov pri transakciách s tovarom v colnom sklade i to, že tento nepodlieha DPH.

Sťažovateľ trpí vzhľadom na to, že štátne orgány vytvorili výkladom zákona o DPH neurčitú situáciu, ktorá mu spôsobuje značné problémy.

Preto žiada Ústavný súd SR, aby určil a upresnil kompetencie štátnych orgánov /daňových a colných v jednotlivých transakciách.“.

V tejto súvislosti sťažovateľka poukazuje na „ustanovenia Colného kódexu spoločenstva ktorý je Nariadením Rady (EHS) č.2913/92 z 12.10.1992 záväzný pre všetky krajiny spoločenstva.

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

... Podľa čl. 99 citovaného Nariadenia skladovateľom je osoba, ktorej bolo udelené povolenie na prevádzkovanie colného skladu. Vkladateľom je osoba, viazaná colným vyhlásením, na základe ktorej bol tovar prepustený do režimu colné uskladňovanie, alebo osoba na ktorú boli prevedené práva, alebo povinnosti tejto osoby.

S vyššie uvedeným sa stotožnila aj právna úprava v ustanovení § 12 zákona 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení, podľa ktorého sa pri dovoze tovaru

do tuzemska na DPH vzťahujú ustanovenia colných predpisov ak zákon o DPH neustanovuje inak. Uvedené sa tak vzťahuje na vznik colného dlhu v nadväznosti na vznik daňovej povinnosti podľa § 21 zákona o DPH, ako aj na podmienky, za akých sa určuje a zabezpečuje colný dlh a teda aj vypočíta a zabezpečí DPH vrátane splatnosti DPH.

Pri prepustení tovaru do režimu colného uskladňovania colný dlh /clo, DPH/ nevzniká, colná hodnota sa neurčuje. Colný dlh vznikne až následne prepustením tovaru do režimu voľný obeh, pričom toto colné vyhlásenie môže podať ukladateľ tovaru , alebo osoba, na ktorú boli prevedené práva, alebo povinnosti tejto osoby. Až v colnom vyhlásení, ktorým je navrhnuté prepustenie tovaru do režimu voľný obeh, je nutné deklarovanie colnej hodnoty napr. formou predloženia faktúry.“ V súvislosti s týmto vyjadrením uviedla sťažovateľka ako dôkaz „Stanovisko colného úradu Košice č.23757/2008-5631 zo 17.4.2008.

... Sťažovateľ tvrdí, že až prijatie colného vyhlásenia na prepustenie dovážaného zahraničného tovaru do voľného obehu je zdaniteľným plnením podľa Colného zákona Európskeho spoločenstva a súčasne aj zákona o DPH. Toto platí bez ohľadu na jednorázovú , alebo viacnásobnú zmenu vlastníctva k dovážanému tovaru, pokiaľ má tento colný štatút tovaru, ktorý nie je tovarom spoločenstva a je pod colným dohľadom na území SR, t.j. dovážaný tovar je v colných režimoch v podmieničnom systéme oslobodenia od cla a dovozných poplatkov. Colné režimy v podmieničnom systéme a s ekonomickým účinkom sú výdobytkom medzinárodnej harmonizácie colných predpisov a podpory ekonomických procesov (skladovanie, prepracovanie a spracovanie) vykonávaných na zahraničnom tovare na území štátov, ktorý tovar je podmienične oslobodený od cla a všetkých dovozných poplatkov a daní, ako aj obchodno-politických opatrení. Tento duch podpory medzinárodných operácií je zakotvený aj v zákone o DPH, okrem iného v §12 zákona 222/2004 Z. z.

V podmienkach SR sú colné orgány správcom DPH pri dovoze tovaru a nakoľko nakladanie s tovarom v colných režimoch s podmieničným oslobodením nie je explicitne upravené v zákone o DPH, uplatní sa na predmetné skutočnosti úprava podľa colného zákona Európskeho spoločenstva na základe § 12 zákona 222/2004 Z. z.

Daňová povinnosť nevzniká medzi predávajúcim a kupujúcim na dovážanom tovare umiestnenom v colných režimoch na území SR, aj keď sú obaja zdaniteľnými osobami podľa

*zákona o DPH, pokiaľ súčasne nedôjde k prepusteniu tovaru do voľného obehu v SR.“
V kontexte tohto vyjadrenia poukázala sťažovateľka na „Stanovisko SOPK Bratislava, z 12.6.2007k predaju tovaru ktorý je v režime uskladňovanie v colnom sklade, medzi dvoma slovenskými subjektami, z hľadiska uplatnenia DPH.*

Na záver svojej sťažnosti sťažovateľka konštatuje, že „Ministerstvo financií SR pri aplikácii zákona č.222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov vytvorilo kompetenčný konflikt medzi daňovým a colným úradom SR. Táto aplikácia vychádza z nesprávneho Metodického pokynu k uplatňovaniu ustanovení §19-21 citovaného zákona. Podľa článku III. Citovaného Metodického pokynu, je nesprávne určená daňová povinnosť pri dovoze tovaru a tým daňové úrady v SR nesprávne uplatňujú ustanovenie § 21 zákona o DPH.“.

Sťažovateľka sformulovala petít na rozhodnutie ústavného súdu takto:

„... navrhuje, aby Ústavný súd SR v náleze vyslovil že boli porušené jeho základné práva a slobody podľa Čl. 46 ods. 1,2,3, čl.55 ods. 2/, Ústavy SR, článok 14 Európskeho dohovoru o ľudských právach.

Sťažovateľ navrhuje, aby Ústavný súd SR podľa § 56 ods.3 písm. c) Zákona o ústavnom súde vyslovil, že pri prepustení tovaru do režimu colného uskladňovania a počas uskladňovania tovaru v tomto režime dôjde k jeho predaju v colnom sklade situácia sa neposúdi ako samostatný predmet dane tuzemsku /§2 ods.1 písm. a/ a § 13 ods.1 písm. c/ zákona o DPH/a správcom tejto dane nie je daňový úrad, ale colný úrad.

Sťažovateľ navrhuje, aby Ústavný súd SR podľa § 56 ods.3 písm. c) Zákona o ústavnom súde zakázal Daňovým úradom v SR porušovať základné práva a slobody podnikateľských subjektov a podľa § 56 ods.3 písm, d) Zákona o ústavnom súde prikázal Daňovým úradom v SR, aby pri uplatňovaní a výklade ustanovenia § 21 zákona č.222/2004 Z.z, o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nespájali s ustanovením § 85 ods.15 citovaného zákona, lebo pri predaji tovaru v colnom sklade a colných režimoch s podmieneným oslobodením nevzniká daňová povinnosť.“

Týmto návrhom na rozhodnutie je ústavný súd podľa § 20 ods. 3 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“) viazaný.

II.

Ústavný súd rozhoduje podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 46 ods. 3 ústavy každý má právo na náhradu škody spôsobenej nezákonným rozhodnutím súdu, iného štátneho orgánu či orgánu verejnej správy alebo nesprávnym úradným postupom.

Podľa čl. 55 ods. 2 ústavy Slovenská republika chráni a podporuje hospodársku súťaž. Podrobnosti ustanoví zákon.

Podľa čl. 14 dohovoru užívanie práv a slobôd priznaných týmto dohovorom sa musí zabezpečiť bez diskriminácie založenej na akomkoľvek dôvode, ako je pohlavie, rasa, farba pleti, jazyk, náboženstvo, politické alebo iné zmýšľanie, národnostný alebo sociálny pôvod, príslušnosť k národnostnej menšine, majetok, rod alebo iné postavenie.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona o ústavnom súde každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí senátu bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, 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.

V zmysle judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej. Ak ústavný súd nezistí relevantnú súvislosť medzi namietaným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých navrhovateľ namieta, vysloví zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti a túto odmietne (*mutatis mutandis* I. ÚS 12/01, I. ÚS 124/03, I. ÚS 77/05, I. ÚS 88/07).

Z obsahu sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka namieta porušenie svojich základných práv zaručených v čl. 46 ods. 1, 2 a 3 ústavy, práva zaručeného v čl. 14 dohovoru a porušenie čl. 55 ods. 2 ústavy.

Ako porušovateľa týchto základných práv a čl. 55 ods. 2 ústavy označila daňový úrad. Z obsahu sťažnosti ale nie je zrejmé, akým rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom porušil daňový úrad predmetné základné práva sťažovateľky, prípadne čl. 55 ods. 2 ústavy (ktorý navyše neobsahuje garanciu žiadneho základného práva alebo slobody). Túto nejasnosť potvrdzuje aj formulácia petitu sťažnosti (ktorým je ústavný súd podľa § 20 ods. 3 zákona o ústavnom súde viazaný), v ktorom sťažovateľka žiada vysloviť porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1, 2 a 3 ústavy, práva zaručeného v čl. 14 dohovoru a porušenie čl. 55 ods. 2 ústavy, avšak neuvádza, akým rozhodnutím, opatrením

alebo iným zásahom daňového orgánu alebo iného orgánu verejnej moci k tomuto porušeniu došlo.

Vo svojej sťažnosti sťažovateľka poukazuje na to, že daňové úrady v Slovenskej republike nesprávne aplikujú § 21 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pričom táto nesprávna aplikácia vychádza z nesprávneho metodického pokynu k uplatňovaniu § 19 až § 21 zákona o DPH, ktorý vydalo ministerstvo financií. Tejto úvahe zodpovedá ďalšia časť petitu, podľa ktorého sťažovateľka žiada, aby „... Ústavný súd SR podľa § 56 ods.3 písm. c) Zákona o ústavnom súde vyslovil, že pri prepustení tovaru do režimu colného uskladňovania a počas uskladňovania tovaru v tomto režime dôjde k jeho predaju v colnom sklade situácia sa neposúdi ako samostatný predmet dane tuzemsku /§2 ods.1 písm. a/ a § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH/a správcom tejto dane nie je daňový úrad, ale colný úrad.“ Ďalej žiada, aby „... Ústavný súd SR podľa § 56 ods.3 písm. c) Zákona o ústavnom súde zakázal Daňovým úradom v SR porušovať základné práva a slobody podnikateľských subjektov a podľa § 56 ods.3 písm. d) Zákona o ústavnom súde prikázal Daňovým úradom v SR, aby pri uplatňovaní a výklade ustanovenia § 21 zákona č.222/2004 Z.z, o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nespájali s ustanovením § 85 ods.15 citovaného zákona, lebo pri predaji tovaru v colnom sklade a colných režimoch s podmieneným oslobodením nevzniká daňová povinnosť“.

Z týchto skutočností ústavný súd dospel k záveru, že sťažovateľka namieta nesprávnu aplikáciu § 19 až § 21 zákona o DPH daňovým úradom a ostatnými daňovými úradmi v Slovenskej republike, ktorá vychádza z nesprávnej interpretácie § 19 až § 21 zákona o DPH ministerstvom financií. Nesprávna interpretácia § 19 až § 21 zákona o DPH ministerstvom financií je pre sťažovateľa zrejماً z metodického pokynu ministerstva financií k uplatňovaniu § 19 až § 21 zákona o DPH a z listu ministerstva financií č. MF/11660/2010-731 zo 16. marca 2010, ktorý je odpoveďou na dopyt sťažovateľky k uvedenej problematike.

Ústavný súd poukazuje na to, že sťažovateľka namieta len vo všeobecnosti nesprávnu aplikáciu § 19 až § 21 zákona o DPH daňovým úradom, ostatnými daňovými úradmi

v Slovenskej republike vychádzajúcu z nesprávnej interpretácie uvedených ustanovení zákona o DPH ministerstvom financií. Sťažovateľka nepoukazuje vo svojej sťažnosti na žiaden konkrétny výsledok tvrdenej nesprávnej interpretácie a aplikácie príslušných ustanovení zákona o DPH. Nepoukazuje na konkrétny akt aplikácie práva, teda na konkrétne rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah, ktorý by bol kvalifikovaným predmetom preskúmania ústavným súdom z toho hľadiska, či porušuje uvedené základné práva sťažovateľky.

Okrem toho je potrebné uviesť, že rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah daňového úradu, o ktorom sa sťažovateľka domnieva, že je výsledkom nesprávnej interpretácie a aplikácie ustanovení zákona o DPH, bude možné napadnúť a preskúmať riadnymi opravnými prostriedkami podľa príslušných ustanovení 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, ktorými sa zároveň bude môcť sťažovateľka domáhať aj nápravy prípadného porušenia jej základných práv v takom zmysle, ako ich v súčasnosti namieta v sťažnosti pred ústavným súdom. O sťažovateľkou namietaných otázkach môže, za splnenia zákonných podmienok, prípadne rozhodovať aj všeobecný súd v rámci výkonu správneho súdnictva podľa V. časti Občianskeho súdneho poriadku, ktorého povinnosťou je rovnako poskytnúť sťažovateľke ochranu jej základných práv a slobôd. Až po vyčerpaní všetkých opravných prostriedkov alebo iných právnych prostriedkov, ktoré zákon sťažovateľke poskytuje na ochranu jej základných práv a slobôd, môže uplatniť ústavnú sťažnosť.

Špecifickosť sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy teda spočíva okrem iného aj v tom, že k jej podaniu môže zásadne dôjsť až subsidiárne. Zmysel a účel zásady subsidiarity vyplýva aj z toho, že ochrana ústavnosti nie je a ani z povahy veci nemôže byť iba úlohou ústavného súdu, ale je takisto úlohou všetkých orgánov verejnej moci, v tom rámci predovšetkým všeobecného súdnictva. Ústavný súd predstavuje v tejto súvislosti inštitucionálny mechanizmus, ktorý nastupuje až v prípade zlyhania všetkých ostatných do úvahy prichádzajúcich orgánov verejnej moci.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd sťažnosť sťažovateľky odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde aj pre nedostatok právomoci.

Bolo už potom bez právneho významu rozhodovať o ďalších požiadavkách sťažovateľky.

Nad rámec svojho rozhodnutia ústavný súd uvádza, že podľa § 50 ods. 1 písm. b) zákona o ústavnom súde sťažnosť okrem všeobecných náležitostí uvedených v § 20 zákona o ústavnom súde musí obsahovať označenie právoplatného rozhodnutia, opatrenia alebo iného zásahu, ktorým malo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody. Sťažovateľka nielenže nerešpektovala tento zákonný príkaz, ale vo svojej sťažnosti ani neuviedla, či sa ochrany svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy domáhala na niektorom orgáne verejnej moci (v prípade namietaného porušenia základného práva garantovaného v čl. 46 ods. 2 ústavy, neoznačila všeobecný súd, na ktorom, a či vôbec, sa domáhala ochrany tohto základného práva). Vzhľadom na právne zastúpenie sťažovateľky advokátom v konaní pred ústavným súdom nebol dôvod, aby ústavný súd sťažovateľku na odstránenie uvedených nedostatkov vyzýval. V tejto súvislosti ústavný súd konštatuje, že vzhľadom na uvedené bol dôvod na odmietnutie sťažnosti aj pre nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

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

V Košiciach 3. júna 2010