



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 349/08-12

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 24. septembra 2008 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti S., a. s., K., zastúpenej advokátom JUDr. D. A., 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 porušenia čl. 55 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky postupom Daňového úradu Košice I pri výkone daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty a takto

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

Sťažnosť 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 2. júna 2008 doručená sťažnosť spoločnosti S., a. s., K. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namietala 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“) pri výkone daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty.

Sťažovateľka sťažnosť pred ústavným súdom odôvodnila takto: „Sťažovateľ je akciovou spoločnosťou, ktorá 13 rokov podniká na území SR predovšetkým s hutnými výrobkami.

Sťažovateľ z územia tretích krajín... dovezol tovar, ktorý uskladnil v colnom sklade, ktorý bol povolený Colnými orgánmi podľa platných predpisov SR. Tento tovar predal v colnom sklade ďalšiemu slovenskému subjektu bez dane z pridanej hodnoty...

Správcom dane z pridanej hodnoty pri dovoze je Colný úrad, a nie Daňové riaditeľstvo SR, pretože tento tovar nebol nikdy prepustený do voľného obehu. ...

V súčasnosti u sťažovateľa už skoro rok prebieha Daňová kontrola, zameraná práve na predaj takéhoto tovaru umiestneného v colnom sklade a pod colnými režimami, ktorá nie je vykonávaná v súlade s platnými právnymi predpismi SR, ale na základe Metodického pokynu MF SR k uplatňovaniu ustanovení § 19 - 21 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Daňový úrad Košice I pod č. k. 695/320/22600/08/VAS z 2. 4. 2008 vydal rozhodnutie o predbežnom opatrení, ktorým sťažovateľovi zakázal nakladať s jeho dopravnými prostriedkami a strojmi, ktoré konkrétne aj pomenoval vo svojom rozhodnutí s odôvodnením, že predpokladá dorubenie dane z pridanej hodnoty k vykonávanej kontrole.

Správca dane s prihliadnutím na vyššie uvedené nemôže mať žiaden právny dôvod domnievať sa, že bude predpokladané dorubenie dane.

Sťažovateľ má poznatky o tom, že porušovateľ vyššie naznačeným smerom postupuje aj voči iným podnikateľským subjektom, čím narušuje hospodársku súťaž a podnikateľský rozvoj týchto subjektov. ...

Sťažovateľ poukazuje na nasledovné ustanovenia Colného kódexu spoločenstva, ktorý je Nariadením Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. 20. 1992 záväzný pre všetky krajiny spoločenstva.

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

Podľa čl. 99 citovaného Nariadenia skladovateľom je osoba, ktorej bolo udelené povolenie na prevádzkovanie colného skladu. Ukladateľom 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. ...

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. ...*

*Daňové úrady v SR pri aplikácii ustanovení § 19 - 21 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov vytvorili situáciu na hranici s kompetenčným konfliktom vo vzťahu k colným úradom SR.*

*Táto aplikácia vychádza z nesprávneho Metodického pokynu k uplatňovaniu ustanovení § 19 - 21 citovaného zákona vydaného Ministerstvom financií SR.*

*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.*

*Táto aplikácia súvisí s nesprávnym výkladom, uplatnením a spájaním § 85 ods. 15 zákona o DPH účinného od 1. 5. 2004 s § 21 citovaného zákona, keď sa tvrdí, že na predaj tovaru v colnom sklade, ktorý bol prepustený do režimu uskladňovania v colnom sklade po 30. 4. 2004 vrátane, sa použijú ustanovenia nového zákona o DPH, v zmysle ktorého pri predaji tovaru v colnom sklade vzniká daňová povinnosť.“*

*Vzhľadom na uvedené sťažovateľka „navrhuje, aby Ústavný súd SR v náleze vyslovil že boli porušené jeho základné práva a slobody podľa čl. 46 odst. 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 zakázal Daňovému úradu Košice I. porušovať základné práva a slobody sťažovateľovi a podľa § 56 ods. 3 písm. d) Zákona o ústavnom súde prikázal Daňovému úradu Košice I. aby pri uplatňovaní a výklade ustanovenia § 21 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nespájal s ustanovením § 85 ods. 15 citovaného zákona, lebo pri predaji tovaru v colnom sklade a colných režimoch s podmieneným oslobodením nevzniká daňová povinnosť.*

*Sťažovateľ navrhuje, aby Ústavný súd SR v náleze vyslovil, že boli porušené základné práva a slobody podľa čl. 46 odst. 1, 2, 3, čl. 55 ods.2), Ústavy SR, článok 14 Európskeho dohovoru o ľudských právach aj ďalších podnikateľských subjektov.*

*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.“.*

V závere sťažnosti sťažovateľka požadovala, aby ústavný súd zrušil rozhodnutie daňového úradu sp. zn. 695/320/22600/08/Vas z 2. apríla 2008 o predbežnom opatrení, od ktorého právoplatnosti (5. apríla 2008) odvodzuje dvojmesačnú lehotu na podanie sťažnosti pred ústavným súdom, ako aj prípustnosť tejto sťažnosti v súvislosti s vyčerpaním všetkých jej dostupných opravných a iných právnych prostriedkov na ochranu jej základných práv, vzhľadom na nemožnosť podania opravného prostriedku proti tomuto rozhodnutiu daňového úradu.

## 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. 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.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí 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. Inými slovami, 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).

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.

Ako vyplýva z obsahu sťažnosti, podľa názoru sťažovateľky k porušeniu jej základných práv zaručených v čl. 46 ods. 1, 2 a 3 ústavy, práva zaručeného v čl. 14 dohovoru a k porušeniu čl. 55 ods. 2 ústavy došlo nesprávnym výkladom a aplikáciou zákonných ustanovení § 21 a § 85 ods. 15 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a ich „spájaním“ daňovým úradom pri výkone daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty, ktorá je realizovaná u sťažovateľky. Potvrďuje to aj formuláciou petitu sťažnosti (ktorým je ústavný súd podľa § 20 ods. 3 zákona o ústavnom súde viazaný), podľa ktorého sťažovateľka žiada prikázať daňovému úradu, aby pri uplatňovaní a výklade ustanovenia § 21 zákona o DPH tento nespájal s ustanovením § 85 ods. 15 tohto zákona.

Ústavný súd predovšetkým poznamenáva, že sťažovateľka namieta porušenie ňou označených základných práv postupom správneho orgánu – daňového úradu, ktorý sa tohto porušenia mal dopustiť nesprávnym výkladom a aplikáciou ustanovení právnych predpisov v priebehu výkonu ešte stále neukončenej daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty. Sťažovateľka tak v čase podania sťažnosti ústavnému súdu nemala a nemohla mať vedomosť o tom, s akým výsledkom bude daňová kontrola ukončená. Jej výsledok dokonca nemožno s určitosťou predpokladať ani na základe vydaného predbežného opatrenia

daňového úradu č. j. 695/320/22600/08/Vas z 2. apríla 2008, ktorým daňový úrad zakázal sťažovateľke nakladať s majetkom uvedeným v rozhodnutí.

1. Podľa názoru ústavného súdu s prihliadnutím na povahu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu zaručeného v čl. 46 ústavy až na základe prípadného konečného právoplatného rozhodnutia daňového úradu v tejto veci (nie teda len ukončením daňovej kontroly, ktorá môže a pravdepodobne aj bude mať za následok ďalšie konanie) bude možné posúdiť, či jeho postupom v rámci výkonu daňovej kontroly došlo k porušeniu sťažovateľkou označených základných práv. Z tohto pohľadu sa sťažnosť sťažovateľky v konaní pred ústavným súdom javí ako predčasne podaná.

Navyše treba dodať, že sťažovateľka v prípade jej presvedčenia o nesprávnom výklade ustanovení zákona a ich následnej nesprávnej aplikácii v priebehu daňového konania (čo však bude odzrkadlené až v právoplatnom rozhodnutí daňového úradu), bude môcť využiť opravné prostriedky (riadne opravné prostriedky v zmysle príslušných ustanovení zákona 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 domáhať aj nápravy prípadného porušenia jej základných práv v takom zmysle, ako ich v súčasnosti namieta v sťažnosti pred ústavným súdom. V konečnom dôsledku nie je vylúčené, aby o sťažovateľkou namietaných otázkach napokon rozhodoval a rozhodol všeobecný súd v rámci správneho súdnictva, ktorého povinnosťou je rovnako poskytnúť sťažovateľke ochranu jej základných práv a slobôd.

Z citovaného ustanovenia čl. 127 ods. 1 ústavy vyplýva, že ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach týkajúcich sa porušenia základných práv a slobôd vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd. Namietané porušenie niektorého zo základných práv alebo slobôd teda nezakladá automaticky aj právomoc ústavného súdu na konanie o nich. Pokiaľ ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti fyzickej osoby alebo právnickej osoby zistí, že ochrany toho základného práva alebo slobody, porušenie ktorých namieta, sa sťažovateľ môže domáhať využitím jemu dostupných a aj účinných právnych prostriedkov

nápravy pred iným súdom, musí takúto sťažnosť odmietnuť z dôvodu nedostatku svojej právomoci na prerokovanie (napr. I. ÚS 103/02).

Z uvedeného vyplýva, že v konaní o sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy prislúcha právomoc ústavnému súdu zaoberať sa porušením základného práva alebo slobody za predpokladu, že právna úprava takémuto právu neposkytuje účinnú ochranu (mutatis mutandis I. ÚS 78/99). Podstatou účinnej ochrany základných práv a slobôd občana je okrem iného aj opravný prostriedok, ktorý má fyzická osoba alebo právnická osoba k dispozícii vo vzťahu k tomu základnému právu alebo slobode, porušenie ktorých sa namieta a ktorý jej umožňuje odstrániť stav, v ktorom vidí porušenie svojich základných práv alebo slobôd (I. ÚS 36/96).

Vychádzajúc z postavenia ústavného súdu ako nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy), ktorý nie je alternatívou ani mimoriadnou opravnou inštitúciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96), ústavný súd podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde odmietol sťažnosť v tejto časti pre nedostatok svojej právomoci na jej prerokovanie (obdobne napr. IV. ÚS 269/07, I. ÚS 183/07).

2. Pokiaľ sťažovateľka namieta porušenie svojich základných práv rozhodnutím o predbežnom opatrení č. j. 695/320/22600/08/Vas z 2. apríla 2008, ústavný súd poznamenáva, že účel predbežného opatrenia v posudzovanej veci sa dosahuje bez ujmy na práve na konečnú, definitívnu ochranu poskytovanú rozhodnutím vo veci samej. Nariadenie predbežného opatrenia v žiadnom prípade podľa názoru ústavného súdu nevyklučuje, aby správny orgán – daňový úrad – poskytol v konečnom dôsledku ochranu – za splnenia zákonných predpokladov – aj právam, ktorých porušenie sťažovateľka namieta vo svojej sťažnosti. Inak povedané, obsah predbežného opatrenia nevyklučuje právo na meritórnú ochranu tých práv, ktorých porušenie sa namietlo v sťažnosti, pretože predbežné opatrenie je len zabezpečovacím prostriedkom, ktorý nemôže byť prekážkou uplatnenia nároku na v tomto prípade inú právnu ochranu konečným rozhodnutím vo veci samej.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd sťažnosť sťažovateľky odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde pre jej zjavnú neopodstatnenosť, pretože nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (obdobne II. ÚS 70/00, I. ÚS 117/05, I. ÚS 225/05, II. ÚS 272/06, II. ÚS 127/07).

3. Ústavný súd ďalej konštatuje, že postup daňového úradu v označenom konaní nemohol žiadnym spôsobom zasiahnuť ani do práva sťažovateľky vyplývajúceho z čl. 14 dohovoru v spojení s čl. 55 ods. 2 ústavy. Z argumentácie uvádzanej sťažovateľkou nevyplýva, že by sa s ňou z dôvodov uvedených v čl. 14 dohovoru v spojení s čl. 55 ods. 2 ústavy zaobchádzalo v napadnutom konaní rozdielne oproti iným osobám v rovnakých situáciách a že takto voči nej v danej veci postupoval daňový úrad. Subjektívny názor sťažovateľky na jej diskrimináciu nie je dôvodom na prijatie záveru, že vo vzťahu k nej mohlo dôjsť k diskriminačnému postupu. V danom prípade chýbajú objektívne okolnosti, ktoré by dovolili dospieť k takému záveru aspoň na účely prijatia sťažnosti na ďalšie konanie.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd aj v tejto časti odmietol sťažnosť sťažovateľky ako zjavne neopodstatnenú podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

Pretože sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok pre jej zjavnú neopodstatnenosť, neprichádzalo do úvahy rozhodovanie o ďalších požiadavkách sťažovateľky uvedených v sťažnosti (zrušenie rozhodnutia daňového úradu).

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

V Košiciach 24. septembra 2008