



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 233/2015-15

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 16. apríla 2015 v senáte zloženom z predsedníčky Ľudmily Gajdošíkovej a sudcov Sergeja Kohuta a Ladislava Orosza (sudca spravodajca) predbežne prerokoval sťažnosti obchodnej spoločnosti Linde Engineering Dresden GmbH, Bodenbacher Strasse 80, Drážďany, Nemecko, zastúpenej advokátom JUDr. Lubomírom Schweighoferom, Šafárikovo námestie 2, Bratislava, vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaniach vedených pod sp. zn. 2 Sžf 59/2013 a sp. zn. 2 Sžf 57/2013 a jeho rozsudkami z 12. februára 2014 a takto

r o z h o d o l :

1. Sťažnosti obchodnej spoločnosti Linde Engineering Dresden GmbH vedené pod sp. zn. Rvp 4735/2014 a sp. zn. Rvp 4736/2014 s p á j a na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 4735/2014.

2. Sťažnosti obchodnej spoločnosti Linde Engineering Dresden GmbH o d m i e t a ako zjavne neopodstatnené.

Odôvodnenie:

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) boli 23. apríla 2014 osobne doručené sťažnosti obchodnej spoločnosti Linde Engineering Dresden GmbH, Bodenbacher Strasse 80, Drážďany, Nemecko (ďalej len „sťažovateľka“; v citáciách aj „sťažovateľ“), zastúpenej advokátom JUDr. Ľubomírom Schweighoferom, Šafárikovo námestie 2, Bratislava, vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaniach vedených pod sp. zn. 2 Sžf 59/2013 a sp. zn. 2 Sžf 57/2013 (ďalej aj „napadnuté konania“) a jeho rozsudkami z 12. februára 2014 (ďalej aj „napadnuté rozsudky“).

Zo sťažností vyplýva, že organizačná zložka sťažovateľky „Linde Engineering Dresden GmbH – organizačná zložka, Križkova 9, Bratislava“ [predtým „Linde – KCA DRESDEN GmbH – organizačná zložka, Križkova 9, Bratislava“ (ďalej len „organizačná zložka“)] bola v Slovenskej republike zriadená na realizáciu projektu obchodnej spoločnosti [REDACTED] Sťažovateľka ako zriaďovateľka organizačnej zložky prijímala faktúry od dodávateľov služieb, stavebných prác, tovarov a licenčných poplatkov z iných členských štátov Európskej únie a USA. Po detailnom skontrolovaní skutočne vykonaných prác, dodaných tovarov a vystavených dodávateľských faktúr postúpila sťažovateľka tieto faktúry svojej organizačnej zložke, čím vznikol časový nesúlad medzi prijatím dodávateľských faktúr a ich zaúčtovaním v účtovníctve organizačnej zložky.

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky [v zmysle zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“; v citáciách aj „daňové riaditeľstvo“)] rozhodnutím sp. zn. I/222/17684-135633/2009/992895-r zo 14. decembra 2009 (ďalej len „prvé rozhodnutie finančného riaditeľstva zo 14. decembra 2009“) potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Bratislava I (ďalej len „daňový úrad“) sp. zn. 600/232/165697/09/Slá z 23. septembra 2009 (ďalej len „prvé rozhodnutie daňového úradu z 23. septembra 2009“), na základe ktorého bola v súlade s § 35 ods. 3 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v čase relevantnom pre posúdenie veci (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) organizačnej zložke uložená pokuta v sume 33 110,50 € z rozdielu nadmerného odpočtu vyplývajúceho z v poradí piateho dodatočného daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2005. Organizačná zložka podala 23. decembra 2008 (po vrátení nadmerného odpočtu 18. augusta 2006, pozn.) v poradí piate dodatočné daňové priznanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2005, ktorým znížila nadmerný odpočet vyplývajúci z v poradí štvrtého dodatočného daňového priznania o sumu 882 947,02 € na sumu 71 711,39 €. Žalobou doručenou Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti postupu a prvého rozhodnutia daňového úradu z 23. septembra 2009 a zákonnosti postupu a prvého rozhodnutia finančného riaditeľstva zo 14. decembra 2009. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 4 S 116/2010 z 22. februára 2013 (ďalej len „prvý rozsudok z 22. februára 2013“) žalobu zamietol. Na základe odvolania prvý rozsudok krajského súdu z 22. februára 2013 potvrdil najvyšší súd napadnutým rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 59/2013 z 12. februára 2014 (sťažnosť vedená pod sp. zn. Rvp 4735/2014).

Finančné riaditeľstvo rozhodnutím sp. zn. I/222/17681-135630/2009/992895-r zo 14. decembra 2009 (ďalej len „druhé rozhodnutie finančného riaditeľstva zo 14. decembra 2009“) potvrdilo rozhodnutie daňového úradu sp. zn. 600/232/165560/09/Slá z 23. septembra 2009 (ďalej len „druhé rozhodnutie daňového úradu

z 23. septembra 2009“), na základe ktorého bola v súlade s § 35 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov organizačnej zložke uložená pokuta v sume 12 592,10 € zo súčtu vlastnej daňovej povinnosti uvedenej v treťom dodatočnom daňovom priznaní a nadmerného odpočtu uvedeného v druhom daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2005. Organizačná zložka podala 23. decembra 2008 (po vrátení nadmerného odpočtu 24. novembra 2005, pozn.) tretie dodatočné daňové priznanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2005 a opravila ním nadmerný odpočet uvedený v druhom dodatočnom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty na vlastnú daňovú povinnosť k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2005 v sume 65 600,64 €. Žalobou doručenou krajskému súdu sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti postupu a druhého rozhodnutia daňového úradu z 23. septembra 2009 a zákonnosti postupu a druhého rozhodnutia finančného riaditeľstva zo 14. decembra 2009. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 4 S 123/2010 z 22. februára 2013 (ďalej len „druhý rozsudok z 22. februára 2013“) žalobu zamietol. Na základe odvolania druhý rozsudok krajského súdu z 22. februára 2013 potvrdil najvyšší súd napadnutým rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 57/2013 z 12. februára 2014 (sťažnosť vedená pod sp. zn. Rvp 4736/2014).

Sťažovateľka v sťažnostiach tvrdí, že organizačná zložka bola „zo strany príslušného daňového úradu usmernená tak, aby spätne priznala svoju daňovú povinnosť ku dňu jej vzniku, teda ku dňu, ktorý je uvedený na príslušnej dodávateľskej faktúre ako dátum jej vystavenia, pričom boli vypracované dodatočné daňové priznania za tie prijaté faktúry, ktoré sa vzťahovali na predchádzajúce zdaňovacie obdobia a teda obdobia pred skutočným prijatím faktúry organizačnou zložkou. Podľa pokynu príslušného daňového úradu si organizačná zložka uplatňovala nárok na odpočítanie dane z tých istých plnení až za zdaňovacie obdobie, v ktorom prijala a v účtovníctve zaúčtovala dodávateľské faktúry doručené svojim zriaďovateľom.“

Finančné riaditeľstvo potvrdilo svojimi rozhodnutiami vyrubenie pokuty organizačnej zložke, pričom tvrdilo, že organizačná zložka si dodatočným daňovým priznaním dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl a júl 2005 opravila

nadmerný odpočet uvedený v daňových priznaniach (nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty znížila o sumu 882 947,02 € a nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty opravila na vlastnú daňovú povinnosť v sume 65 600,64 €).

Sťažovateľka v tejto súvislosti argumentuje, že podnikateľská činnosť, ktorú realizuje v odštepnom závode (organizačnej zložke, pozn.), sa vykonáva na základe podnikateľského oprávnenia, ktoré je vydávané podnikateľovi, pričom však samotná organizačná zložka napriek zápisu do obchodného registra nezískava právnu subjektivitu, a teda nemôžu jej byť ukladané povinnosti. Vzhľadom na uvedené podľa sťažovateľky nemožno za zákonné považovať rozhodnutia finančného riaditeľstva, ktoré ako povinnú označujú organizačnú zložku sťažovateľky.

Sťažovateľka v sťažnostiach ďalej uvádza:

„Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky vôbec neprihliadlo na skutočnosť, že sťažovateľ si na základe jeho nesprávneho usmernenia uplatňoval právo na odpočítanie dane z faktúr v iných zdaňovacích obdobiach, aj keď mal nárok uplatniť si z faktúr daň v tom istom období ako vznikla daňová povinnosť a výsledný efekt vo vzťahu k štátnej správe by bol nulový pri tzv. samozdanení. Sťažovateľ pre uvedenie do správneho stavu a ako dôkaz, že štátny rozpočet nebol na dani z pridanej hodnoty ukrátený, zaslal Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky dodatočné daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia, ktoré boli vypočítané za účelom spätného priradenia vstupov k výstupom pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku podľa § 11 zákona o dani z pridanej hodnoty a pri tovaroch a službách, pri ktorých príjemca platí daň v zmysle § 69 ods. 2 až 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Sťažovateľ nemohol byť v omeškaní s akoukoľvek platbou, pretože v skutočnosti vôbec nebol povinný platiť, ale mal uplatniť samozdanenie pri nadobudnutí tovaru a služieb z iného členského štátu. Je preto nemysliteľné, aby sťažovateľ spôsobil následok, ktorým je ukrátenie štátneho rozpočtu. Sťažovateľ nemal platiť žiadnu daň a žiadna daň mu ani nemala byť vrátená, avšak práve na základe nesprávneho usmernenia príslušného daňového úradu pravidelne uhradil daň z pridanej hodnoty a až o niekoľko mesiacov dostával tieto platby naspäť. Týmto konaním

bol v konečnom dôsledku poškodený sťažovateľ, nakoľko niekoľko mesiacov bezplatne úveroval štátny rozpočet Slovenskej republiky. Pokiaľ neexistovala povinnosť platiť daň, nemôže existovať oprávnenie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky. Sťažovateľ v zmysle vyššie uvedeného nemohol byť v omeškaní s akýmikoľvek platbami, pretože v skutočnosti vôbec nemal povinnosť platiť, keďže v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ide o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a služieb a vnútro podnikových prevodov. Tvrdenie sa opiera aj o rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorého podriaďovať právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru v rámci EÚ rešpektovaním formálnych povinností bez zohľadnenia základných požiadaviek, a najmä bez skúmania, či boli tieto povinnosti splnené, ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie správneho výberu dane.“

Podľa sťažovateľky finančné riaditeľstvo „šikanózne uplatnilo právo a vyložilo si zákon v neprospech sťažovateľa. Znenie konkrétneho ustanovenia, týkajúceho sa samozdanenia uvedeného v § 49 a v § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty nie je jasné, zrozumiteľné a určité. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty súčinnosťou od 01. 05. 2004 nedostatočne upravoval prechod daňovej povinnosti na platiteľa dane a súčasne nárok na odpočet dane pri prijatých faktúrach z iných členských štátov EÚ. Nedostatok jasnej a presnej zákonnej úpravy potvrdzuje Metodický pokyn Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky k zákonu č. 83/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. Vyššie uvedený pokyn bol k dispozícii až 5 rokov po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie a teda 5 rokov po účinnosti zmien, ktoré vstúpili do platnosti 01. 05. 2004. Podľa tohto metodického pokynu, v časti, ktorá vysvetľuje spôsob uplatnenia dane (uvedený v § 49 a v § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty) na vstupe a na výstupe v prípade povinnosti samozdanenia si „daň uplatnenú platiteľom dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 môže platiteľ dane odpočítať v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, t. j.

v zdaňovacom období, v ktorom pri tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Vznik práva na odpočítanie dane z prijatej služby je totožný s dňom vzniku daňovej povinnosti. V roku 2005 nemali zamestnanci daňového riaditeľstva dostatočne jasno v oblasti právnej úpravy dane z pridanej hodnoty, preto usmernili sťažovateľa na uplatnenie postupu, pri ktorom mal spätne priznávať daňovú povinnosť ku dňu jej vzniku, teda ku dňu ktorý bol uvedený ako dátum vystavenia na príslušnej dodávateľskej faktúre, a nárok na uplatnenie dane na vstupe až v období, kedy sa faktúra zaúčtovala, čím vznikol rozpor v základnom princípe a podstate zdaňovania spôsobom reverse charge, ktorého zámerom bol u platiteľov nulový efekt na odvod dane. Keďže znenie paragrafov 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty sa od začiatku roku 2004 do dňa podania žaloby na Krajský súd v Bratislave nezmenilo, musí byť tento metodický pokyn uplatňovaný pri každom posudzovaní postupov pri samozdanení podľa týchto paragrafov počas celého obdobia ich platnosti. Uloženie pokút sťažovateľovi zo strany príslušného daňového úradu, ktoré boli potvrdené rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, odporuje zmyslu a účelu vyššie uvedených ustanovení §§ 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a aj účelu a zmyslu predpisov Európskej únie.“

V súvislosti s namietaným neústavným postupom najvyššieho súdu v napadnutých konaniach sťažovateľka argumentuje, že najvyšší súd sa náležitým spôsobom nevysporiadal s jej návrhom na prerušenie konania podľa § 109 ods. 1 písm. c) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) a predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), keďže podľa nej ide vo veci o „svojvoľný výklad zákona o DPH v rozpore so zásadou daňovej neutrality a príslušnými právnymi predpismi EÚ upravujúcimi daňovú neutralitu, pričom uvedené mohol kvalifikovane a v súvzťažnosti k slovenským právnym predpisom posúdiť len Súdny dvor EÚ“.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase relevantnom pre posúdenie veci ani „relevantná Smernica Rady 2006/112/ES neobsahujú výslovné ustanovenia pre prípad, že z dôvodu omylu je na faktúre alebo v daňovom priznaní uvedená čiastka DPH, hoci nie je dlžná na základe uskutočneného zdaniteľného plnenia.

Súdny dvor EÚ v obdobných prípadoch rozhodol (v rozsudkoch C-454/98 Schmeink & Cofreth a Strobel, C-78/02 Karageorgou, C-342/87 Genius Holding a C-566/07 Stadeco BV), že zaručenie neutrality DPH je vecou členských štátov a je na nich, aby vo vnútroštátnych predpisoch zakotvili opatrenia, podľa ktorých by neodôvodnene priznaná daň mohla byť opravená. Pritom však Súdny dvor zdôraznil, že opatrenia členských štátov na zabezpečenie presného výberu daní nemôžu ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa.“.

Podľa sťažovateľky „konanie daňových úradov bolo nad rámec nevyhnutnosti, nakoľko postupom sťažovateľa nedošlo k ukráteniu štátneho rozpočtu (práve naopak tým, že sťažovateľ odviedol daň a uplatnil si ju neskôr, bezúročné dotoval štátny rozpočet počas niekoľkých mesiacov), a teda nebolo nutné uplatniť bez ďalšieho tak prísne sankcie voči sťažovateľovi. Na základe vyššie uvedeného sťažovateľ dôvodne a oprávnene predpokladal, že Najvyšší súd Slovenskej republiky má povinnosť sa v spornom prípade obrátiť na Súdny dvor EÚ, a to z dôvodu zistenia súladu výkladu ustanovení zákona o DPH s príslušnými právnymi predpismi EÚ.“.

Podľa sťažovateľky najvyšší súd „neposudzoval uložené sankcie v širšom kontexte, nezobral na vedomie zmysel a účel daňových predpisov, ignoroval komunitárne právo“, čím podľa jej názoru „slovenské správne orgány išli nad rámec toho, čo je nevyhnutné pre zabezpečenie správneho výberu dane.“

Sťažovateľka zastáva názor, že v odvolacom konaní pred najvyšším súdom „boli splnené predpoklady na to, aby sa súd obrátil s predbežnou otázkou na Súdny dvor EÚ. Z výkladu článku 267 ZEÚ vyplýva, že obligatórne predloženie predbežnej otázky má súd, proti ktorého rozhodnutiu nie je možné podať opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva. Vzhľadom na to, že zodpovedanie predbežnej otázky Súdnym dvorom EÚ má objasniť právny stav v konaní, je povinnosťou súdu, aby táto bola predložená pred právoplatným skončením veci, t. j. najneskôr v odvolacom konaní.“. Ak najvyšší súd návrhu na prerušenie konania v zmysle § 109 ods. 1 písm. c) OSP nevyhovел a nepredložil „návrh prejudiciálnej

otázky“, pričom „neodôvodnil, prečo to nepovažuje za dôležité v prípade posúdenia zásady daňovej neutrality“, porušil tým podľa tvrdenia sťažovateľky jej základné právo na zákonného sudcu (komunitárny sudca) podľa čl. 48 ods. 1 ústavy.

Na základe uvedeného sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd po prijatí sťažností na ďalšie konanie rozhodol nálezom, v ktorom vysloví porušenie jej základných práv na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods.1 ústavy a na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy postupom najvyššieho súdu v napadnutých konaniach a jeho napadnutými rozsudkami, napadnuté rozsudky najvyššieho súdu zruší a veci vráti tomuto súdu na ďalšie konanie.

II.

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.

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 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.

Z § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde vyplýva, že úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní sťažnosti je tiež posúdiť, či táto nie je zjavne neopodstatnená. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavne neopodstatnenú sťažnosť ide vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú preto možno považovať sťažnosť, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07). K iným dôvodom, ktoré môžu zakladať záver o zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti, nesporne patrí aj ústavnoprávny rozmer, resp. ústavnoprávna intenzita namietaných pochybení, resp. nedostatkov v činnosti alebo rozhodovaní príslušného orgánu verejnej moci, posudzovaná v kontexte s konkrétnymi okolnosťami prípadu (IV. ÚS 362/09, m. m. IV. ÚS 62/08).

II.1 K spoločnému prerokovaniu vecí

Podľa § 31a zákona o ústavnom súde ak tento zákon neustanovuje inak a povaha vecí to nevylučuje, použijú sa na konanie pred ústavným súdom primerane ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku. V zmysle § 112 ods. 1 OSP v záujme hospodárnosti konania môže súd spojiť na spoločné konanie vecí, ktoré sa už začali a skutkovo spolu súvisia alebo sa týkajú tých istých účastníkov. Zákon o ústavnom súde nemá osobitné ustanovenie o spojení vecí, avšak v súlade s citovaným § 31a zákona o ústavnom súde možno v konaní o sťažnosti podľa čl. 127 ústavy použiť na prípadné spojenie vecí primerane § 112 ods. 1 OSP.

S prihliadnutím na obsah sťažností vedených ústavným súdom pod sp. zn. Rvp 4735/2014 a sp. zn. Rvp 4736/2014 a z tohto obsahu vyplývajúcu právnu a skutkovú súvislosť uvedených sťažností a taktiež prihliadajúc na totožnosť v osobe sťažovateľky a najvyššieho súdu, proti ktorému tieto sťažnosti smerujú, rozhodol ústavný súd, uplatniac citované právne normy, tak, ako to je uvedené v bode I výroku tohto uznesenia.

II.2 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 1 ústavy postupom najvyššieho súdu v napadnutých konaniach a napadnutými rozsudkami

Podstatou sťažnostnej argumentácie sťažovateľky je tvrdenie, že

- najvyšší súd *„neposudzoval uložené sankcie v širšom kontexte a nebral do úvahy zmysel a účel daňových predpisov a rovnako tak odignoroval komunitárne právo, čím odobril zároveň postup daňových orgánov, ktoré išli nad rámec toho, čo je nevyhnutné pre zabezpečenie správneho výberu daní“*, čím porušil jej základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a že

- najvyšší súd aj napriek splneniu podmienok pre predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru *„z dôvodu zistenia súladu výkladu ustanovení zákona o DPH s príslušnými právnymi predpismi EÚ“* tak neurobil, pričom ani *„neodôvodnil, prečo to nepovažuje za dôležité v prípade posúdenia zásady daňovej neutrality“*, porušil tým jej základné právo na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy.

II.2.1 K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy

Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktorú tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonáva (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51

ústavy). Do obsahu základného práva na súdnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v platnom právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom, ktorý predpisuje zákon (IV. ÚS 77/02). Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej normy na zistený stav veci.

Súčasťou obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia (napr. II. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 206/07), t. j. na také odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka konania na spravodlivý proces (m. m. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04).

V nadväznosti na uvedené právne názory ústavný súd zdôrazňuje, že tieto sa vzťahujú aj na rozhodnutia všeobecného súdu vydané v rámci piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku, t. j. v správnom súdnictve (tak v rámci konania o žalobe o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia správneho orgánu, ako aj v odvolacom konaní).

Rovnako ústavný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že zmyslom čl. 46 ods. 1 ústavy nemôže byť to, aby sa ústavný súd súdny orgán ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) stal bežnou prieskumnou inštanciou proti rozhodnutiam všeobecných súdov v správnom súdnictve. Podľa názoru ústavného súdu by bolo negáciou zmyslu čl. 46 ods. 1 ústavy, ak by si ústavný súd pod zámienkou povinnosti zistiť, či všeobecné súdy náležite preskúmali zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy, vyhradil právomoc preskúmať výsledok ich konania, pokiaľ ide o zisťovanie a vyhodnocovanie skutkového stavu, výklad

v okolnostiach prípadu aplikovaných právnych noriem z iných než ústavných princípov alebo ich aplikáciu. Plnohodnotný súdny prieskum rozhodnutí orgánov verejnej správy z hľadiska ich súladu so zákonmi je podľa čl. 46 ods. 1 ústavy zverený všeobecným súdom v rámci rozhodovania v správnom súdnictve, nie ústavnému súdu (m. m. IV. ÚS 378/08).

Sťažovateľka svojou prvou všeobecne vyznievajúcou námietkou argumentuje tým, že najvyšší súd nepostupoval v širšom kontexte a neposúdil vec s prihliadnutím na zmysel a účel aplikovaných daňových právnych predpisov a neposudzoval uložené sankcie v širšom kontexte, čím porušil jej základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Predmetom ústavného prieskumu sú napadnuté rozsudky najvyššieho súdu a postup, ktorý predchádzal ich vydaniu, v rámci ktorého najvyšší súd preskúmaval zákonnosť rozhodnutí správcov dane (daňového úradu a finančného riaditeľstva, pozn.), ktorými boli sťažovateľke uložené pokuty v sume 33 110,50 € a v sume 12 592,10 € za správne delikty podľa § 35 ods. 3 zákona o správe daní. Správnych deliktov sa sťažovateľka podľa rozhodnutí daňového úradu a finančného zastupiteľstva dopustila tým, že v poradí piatom dodatočnom daňovom priznaní priznala, že nesprávne podala v poradí štvrté daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za kalendárny mesiac júl 2005 a znížila nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty vyplývajúci z v poradí štvrtého dodatočného daňového priznania o sumu 882 947,02 € na sumu 71 711,39 €, ako aj tým, že v poradí treťom dodatočnom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty priznala, že nesprávne podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za kalendárny mesiac apríl 2005, v ktorom si pôvodne uplatnila nadmerný odpočet, pričom podľa v poradí tretieho dodatočného daňového priznania mala v skutočnosti vlastnú daňovú povinnosť v sume 65 600,64 €.

Z napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu vyplýva, že nimi boli v súlade s § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdené prvý a druhý rozsudok krajského súdu, s odôvodnením ktorých sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožnil. V nadväznosti na námietky sťažovateľky smerujúce proti napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu ústavný súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu

nemožno posudzovať izolovane, pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08). Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (tak prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09).

Vzhľadom na uvedené ústavný súd považuje za potrebné poukázať na tie časti prvého a druhého rozsudku krajského súdu, v ktorých sa tento zaoberal otázkou právnej subjektivity organizačnej zložky a možnosťou uloženia jej povinnosti zaplatiť pokutu. Krajský súd v prvom a druhom rozsudku k tomuto uviedol:

„Preskúmané rozhodnutia ukladali pokutu LINDE-KCA-DRESDEN GmbH -organizačná zložka, ktorá je zapísaná v obchodnom registri Okresného súdu Bratislava I, oddiel Po, vložka číslo 1056/B, zriaďovateľom ktorej bola spoločnosť podnikajúca pod obchodným menom LINDE-KCA-DRESDEN GmbH, zapísaná v obchodnom registri B Úradného súdu Drážďany. Označenie žalobcu v rozhodnutiach správnych orgánov preto podľa názoru súdu zodpovedalo ustanoveniu § 9 ods. 2 Obchodného zákonníka, v dôsledku čoho bola pokuta uložená zahraničnej právnickej osobe, ktorá právnu subjektivitu má, vo veci týkajúcej sa organizačnej zložky tejto zahraničnej právnickej osoby (pozri mutatis mutandis rozhodnutia NS SR 6 Sž 59/03-17 zo 17. októbra 2003, 3 Cdo 186/2009 z 10. marca 2010; rozhodnutia ÚS SR II. ÚS 6/03 z 13. marca 2003, III. ÚS 168/06-14 z 20. júna 2006). V napadnutých rozhodnutiach správne orgány správne uviedli obchodné meno zriaďovateľa, dodatok označujúci jeho právnu formu, ako aj dodatok, že ide o organizačnú zložku. Preto súd námietku žalobcu uvádzanú týmto smerom nepovažoval za dôvodnú.“

V prvom i druhom rozsudku krajského súdu sa navyše uvádza:

«Žalobca vo veci uloženia pokuty podal včas odvolanie, pričom uznal, že pri uplatnení nároku na odpočítanie dane nepostupoval v súlade s ustanoveniami § 49 a § 51 zákona o DPH, avšak konal tak na základe nesprávneho usmernenia správcu dane. Žalovaný napadnuté rozhodnutie potvrdil.

Režim odpočítania dane umožňuje platiteľovi dane odpočítať daň, ak spĺňa podmienky stanovené zákonom o DPH, všeobecne uvedené v ustanoveniach § 49 až § 51. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľovi dane vzniká právo na odpočítanie dane dňom, ktorý je zhodný s dňom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa tovarov alebo služieb alebo u nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu a príjemcu služby zo zahraničia, ak ide o tzv. samozdanenie, to znamená, že daňová povinnosť v týchto prípadoch nevzniká dodávateľovi, ale vzniká príjemcovi tovaru alebo služby. Ide o základnú zásadu, ktorá spočíva v tom, že právo na vrátenie dane zo štátneho rozpočtu odberateľovi nemôže vzniknúť skôr, ako vznikne povinnosť odvodu dane do štátneho rozpočtu dodávateľom. Podmienky, ktoré musia byť splnené na uplatnenie tohto práva, obsahuje § 51 zákona.

Podľa § 35 ods. 3 zákona o správe daní ak daňový subjekt podá dodatočné daňové priznanie alebo dodatočné hlásenie z rozdielu medzi daňou uvedenou v daňovom priznaní alebo hlásení a vyššou daňou uvedenou daňovým subjektom v dodatočnom daňovom priznaní, alebo v dodatočnom hlásení, správca dane mu uloží pokutu podľa odseku 1 v polovičnej výške. Rovnako sa postupuje, ak daňový subjekt dodatočným daňovým priznaním zvýši vlastnú daňovú povinnosť alebo zníži nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní; tento postup sa uplatní aj pri podaní daňového priznania, ktorým sa zníži uplatnené vrátenie dane. Ak daňový subjekt podal dodatočné daňové priznanie, ktorým si znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní, pred vrátením nadmerného odpočtu alebo pred započítaním nadmerného odpočtu, správca dane pokutu neuloží. Ak daňový subjekt opraví dodatočným daňovým priznaním nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní na vlastnú daňovú povinnosť, správca dane mu uloží pokutu podľa odseku 1 v polovičnej výške zo súčtu vlastnej daňovej povinnosti uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní a nadmerným odpočtom uvedeným v daňovom priznaní; ak daňový subjekt podá dodatočné daňové priznanie pred vrátením nadmerného odpočtu alebo pred započítaním nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, správca dane mu uloží pokutu podľa odseku 1 v polovičnej výške z vlastnej daňovej povinnosti uvedenej v tomto dodatočnom daňovom priznaní.

Na základe uvedených skutočností možno ustáliť, že základným predpokladom uloženia sankcie daňovému subjektu je okrem iného naplnenie znakov protiprávneho konania konaním/nekonaním daňovým subjektom, tzn. porušenie povinnosti špecifikovanej v zákone, ako aj porušenie zákona daňovým subjektom čo aj z nedbanlivosti.

Súd konštatuje, že medzi účastníkmi... nebolo sporné ani to, že žalovaný postupoval podľa ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní („Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane“) nakoľko vyrubil pokutu na základe dokázateľne predloženého dodatočného daňového priznania za preskúmané zdaňovacie obdobie.

Žalobcova argumentácia o tom, že časový rozdiel, ktorý vznikol medzi deklaroványm vznikom daňovej povinnosti a deklaroványm vznikom práva na odpočítanie dane bol zo strany daňového subjektu vytvorený chybné a dodatočné daňové priznania neodrážali skutkový stav a že daňový subjekt nemohol byť v omeškaní s platbou, pretože v skutočnosti nemal vôbec povinnosť platiť neobstojí, pretože citované zákony výnimku pri pokutovaní za daňové delikty nepripúšťajú a navyše vyrubená pokuta je závislá od porovnania podaného dodatočného daňového priznania k posledne podanému dodatočnému daňovému priznaniu.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný v konaní dostatočne zistil skutkový stav veci, vyvodil z neho správne právne závery, ktoré náležite odôvodnil, vrátane voľnej úvahy, ktorá nevybočila z medzí prípustného správneho uváženia. Nakoľko námietky žalobcu neodôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia, žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP.»

V napadnutých rozsudkoch najvyššieho súdu, ktorými boli potvrdené prvý a druhý rozsudok krajského súdu (týmito rozsudkami boli zamietnuté žaloby sťažovateľky o preskúmanie postupu a zákonnosti prvého a druhého rozhodnutia finančného riaditeľstva zo 14. decembra 2009 a postupu a zákonnosti prvého a druhého rozhodnutia daňového úradu z 23. septembra 2009, pozn.), sa okrem iného uvádza:

„Tvrdenie žalobcu, že bezúročne úveroval štátny rozpočet v predmetnom prípade neobstoí, nakoľko na základe daňového priznania za mesiac júl 2005 (obdobne apríl 2005, pozn.) mu bol nadmerný odpočet aj vrátený. Dodatočným daňovým priznaním žalobca priznal, že si uplatnil neoprávnene vysoký nadmerný odpočet, t. j. priznal, že neoprávnene používal finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu a správca dane bol povinný uložiť z tohto uvedeného rozdielu dane sankciu podľa § 35 zákona o správe daní, čo aj napadnutým rozhodnutím urobil.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu skutočnosť, že účtovník žalobcu postupoval pri podávaní daňového priznania za mesiac júl 2005 (obdobne apríl 2005, pozn.) nesprávne, nemôže byť pripočítaná na ťarchu správcu dane. Pokiaľ žalobca v odvolaní ako aj v žalobe poukazoval na judikatúru SD EÚ, odvolací súd dáva do pozornosti, že uvedené rozhodnutia sa týkajú princípu daňovej neutrality a zabráneniu dvojitého zdanenia, pričom v prejednávanom prípade išlo o uloženie sankcie za spáchanie správneho deliktu. Z uvedených dôvodov sú na predmetný prípad tieto rozhodnutia neaplikovateľné.

Na záver považuje odvolací súd za dôležité pripomenúť, že vzhľadom na skutkové okolnosti prípadu, t. j. že sankcia bola udelená žalobcovi nie na základe zistení správcu dane (daňová kontrola a miestne zisťovanie), ale na základe zistení samotného žalobcu, že nesprávne postupoval pri uplatňovaní zákona o DPH, bolo povinnosťou žalobcu v správnom konaní predložiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia o tom, kedy mu vznikla daňová povinnosť, nárok na odpočet dane, akým spôsobom viedol účtovníctvo, prípadne, že (ak vôbec) došlo k dvojitému zdaneniu a pod. Žalobca však tieto dôkazy nepredložil a v odvolaní, rovnako ako v žalobe, uvádzal len všeobecné tvrdenia o tom, že nesprávne údaje v daňovom priznaní boli spôsobené nesprávnym usmernením správcu dane a časovým posunom, od prijatia faktúr od zahraničných dodávateľov zriaďovateľom, do času, kedy sa dostali tieto faktúry do dispozície organizačnej zložky. Pritom však neuviedol o ktoré faktúry, od ktorých dodávateľov, kedy a na aký tovar vystavené sa jedná, nepredložil žiadne zmluvy s dodávateľmi, na základe ktorých sa mali dodávky tovaru, resp. služieb uskutočňovať. Ani v súdnom konaní nepredložil konkrétne doklady preukazujúce jeho tvrdenia, pričom ako uviedol opakovane žalovaný, v administratívnom spise sa tieto doklady nenachádzajú, nakoľko správca dane nevykonal u žalobcu daňovú kontrolu, ani

miestne zisťovanie a nie je povinnosťou správcu dane, ani žalovaného a napokon ani súdov pri súdnom prieskume vyhľadávať za žalobcu dôkazy svedčiace v jeho prospech. Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu. Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.“

Vychádzajúc z citovaných častí prvého a druhého rozsudku krajského súdu, ako aj napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu, ústavný súd zastáva názor, že všeobecné súdy sa ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadali so všetkými skutočnosťami rozhodujúcimi pre záver o tom, že rozhodnutia vydané príslušným správcom dane, ako aj postup predchádzajúci týmto rozhodnutiam sú v súlade so zákonom.

Sťažovateľka priznala dodatočnými daňovými priznaniami svoje protiprávne konanie, v dôsledku čoho jej boli v súlade s § 35 zákona o správe daní uložené pokuty. Ústavný súd sa stotožňuje s názorom všeobecných súdov, podľa ktorého na posúdenie protiprávnosti konania sťažovateľky nemôže mať vplyv nesprávne usmernenie správcom dane, na základe ktorého si sťažovateľka uplatňovala právo na odpočítanie dane z faktúr v iných zdaňovacích obdobiach.

Navyše, v súlade so základnými zásadami daňového konania (§ 2 ods. 8 zákona o správe daní) je právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov v daňovom konaní úzko spolupracovať so správcom dane. V nadväznosti na uvedenú zásadu daňového konania a s prihliadnutím na tvrdenia sťažovateľky predovšetkým o neexistencii jej povinnosti daň z pridanej hodnoty platiť (predovšetkým vo vzťahu k prípadnému vzniku dvojitého zdanenia v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému dane z

pridanej hodnoty) bolo úlohou sťažovateľky predložiť dôkazy, ktoré by jej tvrdenia preukázali; takéto dôkazy však sťažovateľka nepredložila. V rámci daňového konania všeobecne platí, že dôkazné bremeno na preukázanie všetkých skutočností uvádzaných v daňovom priznaní (vrátane dodatočného daňového priznania) zaťažuje daňový subjekt, pričom zároveň platí, že pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona o správe daní). Zo sťažností a z príloh k nim pripojených aj podľa názoru ústavného súdu vyplýva, že sťažovateľka ňou tvrdené skutočnosti nepreukázala žiadnym, nieto ešte hodnoverným spôsobom. Záver najvyššieho súdu je preto aj z tohto hľadiska ústavne akceptovateľný.

Ústavný súd pri rozhodovaní o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nenahrádza postupy a rozhodnutia všeobecných súdov, pretože nie je opravnou inštanciou vo vzťahu k všeobecným súdom. Kritériom na rozhodovanie ústavného súdu musí byť najmä to, či prípadné pochybenia všeobecného súdu v posudzovanom prípade dosahujú takú intenzitu, ktorá už naznačuje, že nimi mohlo dôjsť k neprípustnému zásahu do ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou garantovaných základných práv alebo slobôd, t. j. musí ísť o zistenie, že v okolnostiach daného prípadu došlo k takému zásahu do právom chránenej sféry sťažovateľa, ktorý predstavuje neprípustné obmedzenie, resp. odopretie základných práv alebo slobôd (m. m. II. ÚS 193/06, II. ÚS 210/06, IV. ÚS 238/07).

O takýto zásah však podľa názoru ústavného súdu vo veciach sťažovateľky nešlo. Citované časti odôvodnenia napadnutých rozsudkov najvyššieho súdu v spojení s odôvodnením prvého a druhého rozsudku krajského súdu naopak potvrdzujú, že tieto obsahujú ústavne konformné odôvodnenie svojich záverov. Za daných okolností sťažovateľkou uplatnená námietka v sťažnostiach adresovaných ústavnému súdu nie je podľa názoru ústavného súdu spôsobilá spochybniť ústavnú akceptovateľnosť právnych záverov najvyššieho súdu vyjadrených v napadnutých rozsudkoch, a teda nezakladá reálnu možnosť, aby ústavný súd po prípadnom prijatí sťažností na ďalšie konanie dospel k záveru, že

napadnutými rozsudkami najvyššieho súdu došlo k porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

II.2.2 K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy

Sťažovateľka ďalej namieta porušenie svojho základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy, ku ktorému malo dôjsť tým, že najvyšší súd nevyhovel jej návrhu na predloženie prejudiciálnej otázky „z dôvodu zistenia súladu výkladu ustanovení zákona o DPH s príslušnými právnymi predpismi EÚ“, pričom ani „neodôvodnil, prečo to nepovažuje za dôležité v prípade posúdenia zásady daňovej neutrality“.

Podľa čl. 267 ods. 1 a 3 Zmluvy o fungovaní EÚ 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 Zmluvy o fungovaní EÚ s povinnosťou položiť predbežnú (prejudiciálnu) otázku Súdnemu dvoru.

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). Účastník konania má totiž za predpokladu, že sú splnené predpoklady uvedené v čl. 267 ods. 3 Zmluvy o fungovaní EÚ, 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 (m. m. IV. ÚS 206/08).

Účelom a podstatou konania o prejudiciálnej otázke je podľa stabilizovanej judikatúry Súdneho dvora spolupráca vnútroštátneho súdu so Súdny dvorom pri výklade práva EÚ. Konanie podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní EÚ je založené na deľbe úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom. Je vecou len vnútroštátneho súdu, pred ktorým začal spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, posúdiť so zreteľom na konkrétne okolnosti veci nevyhnutnosť rozsudku o prejudiciálnej otázke pre vydanie rozsudku vo veci samej, ako aj relevantnosť otázok, ktoré položí Súdny dvor. V dôsledku toho je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť, pokiaľ sa položené otázky týkajú výkladu práva EÚ (napríklad rozsudok z 11. 7. 2006, Chacón Navas, C 13/05, bod 32 a tam citovaná judikatúra).

Ak teda súd, ktorý je súdom, proti ktorého rozhodnutiu už niet žiadneho opravného prostriedku, nepredloží prejudiciálnu otázku Súdny dvor, hoci tak urobil mal, otvára sa otázka ústavnosti jeho postupu so zreteľom na čl. 46 ods. 1 a 4 a čl. 48 ods. 1 ústavy, pričom treba pripomenúť aj jeho povinnosť podľa § 1 v spojení s § 109 ods. 1 písm. c) OSP zabezpečiť spravodlivú ochranu práv a oprávnených záujmov účastníkov konania (m. m. IV. ÚS 206/08).

Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku však nevzniká v každom prípade. Súd, ktoré sú z dôvodu svojho postavenia vo vnútroštátnom súdnom systéme povinné predkladať prejudiciálne otázky, sa môžu tejto povinnosti vyhnúť za splnenia niektorého alebo viacerých nasledujúcich predpokladov:

a) ak odpoveď na prejudiciálnu otázku by nemala žiadny význam pre vytvorenie právneho základu na rozhodnutie vo veci samej,

b) ak ide o otázku, ktorá bola v skutkovo a právne podobnom prípade vyriešená Súdny dvorom, alebo o právnu otázku, ktorá sa vyriešila v judikatúre Súdneho dvora bez zreteľa na to, v akých konaniach bola predložená (princíp „*acte éclairé*“),

c) ak je výklad práva Spoločenstva alebo Únie taký jasný, že nevznikajú žiadne rozumné pochybnosti o výsledku (princíp „*acte clair*“).

Z príloh k sťažnostiam ústavný súd zistil, že sťažovateľka v odvolaniach proti prvému a druhému rozsudku krajského súdu vytýkala všeobecnému súdu výklad zákona o dani z pridanej hodnoty, ktorý bol podľa jej tvrdenia v rozpore s právom EÚ (všeobecný rozpor so zásadou daňovej neutrality).

Kľúčovou námietkou sťažovateľky, ktorú v sťažnostiach niekoľkokrát zdôrazňuje, je tvrdenie o absencii povinnosti platiť daň z pridanej hodnoty z dôvodu tzv. samozdanenia (*„Sťažovateľ nemal platiť žiadnu daň a žiadna daň mu ani nemala byť vrátená, avšak práve na základe nesprávneho usmernenia príslušného daňového úradu pravidelne uhradil daň z pridanej hodnoty a až o niekoľko mesiacov dostával tieto platby naspäť.“*). Práve s touto námietkou sťažovateľka spája (aj keď len všeobecne) povinnosť všeobecného súdu predložiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru týkajúcu sa *„prípadu, že z dôvodu omylu je na faktúre alebo v daňovom priznaní uvedená čiastka DPH, hoci nie je dlžná na základe uskutočneného zdaniteľného plnenia“*, a možného rozporu s princípom daňovej neutrality.

V oblasti uplatňovania dane z pridanej hodnoty má v európskom práve kľúčové miesto Šiesta smernica 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 znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „šiesta smernica“), ktorá bola transponovaná do už spomínaného zákona o dani z pridanej hodnoty.

Účelom šiestej smernice bolo predovšetkým zabezpečenie neutrality spoločného systému daní z obratu, zavedenie spoločného zoznamu oslobodení od dane a jednotnej definície zdaniteľných plnení.

Súdny dvor v tejto súvislosti považuje princíp neutrality za hlavný princíp spoločného 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, bod 42, rozsudok vo veci C-465/03, Kretztechnik AG proti Finanzamt Linz, Zb. SD 2005, s. I-4373, bod 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, bod 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, bod 37 až 39).

V uvedených súvislostiach sťažovateľka poukazuje na rozhodnutia Súdneho dvora v (podľa jej názoru) obdobných veciach Schmeink & Cofreth a Strobel, Karageorgou, Genius Holding a Stadeco BV (už citované, pozn.), z ktorých vyplýva, že zaručenie neutrality dane z pridanej hodnoty je vecou členských štátov a je na nich, aby vo vnútroštátnych predpisoch zakotvili opatrenia, podľa ktorých by neodôvodnene priznaná daň z pridanej hodnoty mohla byť opravená, pričom však opatrenia členského štátu nemôžu ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa.

Ústavný súd nemôže nebrať do úvahy skutočnosť, že napadnuté rozsudky najvyššieho súdu sú v odpovedi na návrh sťažovateľky predložiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru stručné, odkazujúce len na fakt, že sťažovateľkou citované rozhodnutia Súdneho dvora sa týkajú *„princípu daňovej neutrality a zabráneniu dvojitého zdanenia, pričom v prejednávacom prípade išlo o uloženie sankcie za spáchanie správneho deliktu“*.

Predmetom ústavného prieskumu však musí byť napadnuté rozhodnutie ako celok vrátane návrhu sťažovateľky na predloženie prejudiciálnej otázky, ktorý bol formulovaný všeobecne a bližšie neodôvodnený.

Základným predpokladom na uplatnenie povinnosti začať konanie o predbežnej otázke týkajúcej sa výkladu práva EÚ je skutočnosť, že ide o otázku, ktorá je pre riešenie (konkrétnej) posudzovanej veci relevantná. Bez ohľadu na pomerne neurčitú a všeobecnú argumentáciu sťažovateľky obsiahnutú tak v sťažnostiach, ako aj v odvolaniach proti prvému

a druhému rozsudku krajského súdu vo veci predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru ústavný súd zastáva názor, že prípadný výklad práva EÚ (sťažovateľka bližšie nešpecifikuje ustanovenie práva EÚ, o výklad ktorého vo veci ide) – vo všeobecnosti výklad k princípu daňovej neutrality – by bol vo vzťahu k napadnutým konaniam vedeným najvyšším súdom za daných okolností irelevantný. Z obsahu sťažností možno vyvodíť sťažovateľkou namietaný nesúlad medzi postupom správcov dane pri ukladaní pokút za spáchanie správneho deliktu a princípom daňovej neutrality, a to v súvislosti s tvrdením sťažovateľky, že nemala povinnosť platiť daň z pridanej hodnoty z dôvodu tzv. samozdanenia (k tomu pozri časť II.2.1 tohto uznesenia).

Ako už bolo konštatované v súvislosti s namietaným porušením základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, sťažovateľka v správnom konaní (obdobne aj v konaní pred všeobecnými súdmi) len všeobecne tvrdila, že nesprávne údaje v daňovom priznaní boli spôsobené nesprávnym usmernením správcu dane a časovým posunom od prijatia faktúr od zahraničných dodávateľov zriaďovateľom do času, kedy sa dostali tieto faktúry do dispozície organizačnej zložky, bližšie však tieto skutočnosti nekonkretizovala a ani nepreukázala (v správnom konaní nepredložila faktúry od príslušných dodávateľov, neuviedla, kedy a na aký tovar boli tieto faktúry vystavené, nepredložila žiadne zmluvy s dodávateľmi, na základe ktorých sa mali dodávky tovaru, resp. služieb uskutočňovať).

Predpokladom povinnosti začať konanie o predbežnej otázke týkajúcej sa výkladu práva EÚ je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora predovšetkým skutočnosť, či otázka týkajúca sa platnosti alebo výkladu práva EÚ je pre riešenie daného prípadu relevantná. Vzhľadom na konkrétne okolnosti posudzovaných vecí sťažovateľky je však zjavné, že otázka týkajúca sa prípadného rozporu postupu správcov dane pri ukladaní pokuty s princípom daňovej neutrality by bola irelevantná, v zmysle reálneho dosahu prípadnej odpovede Súdneho dvora na riešenie týchto vecí, keďže sťažovateľka v konaní pred správnymi orgánmi (ani v konaní pred všeobecnými súdmi) neunesla dôkazné bremeno týkajúce sa ňou tvrdenej nulovej daňovej povinnosti pri samozdanení. Za daných okolností by preto ani v prípade, ak by ústavný súd pripustil, že najvyšší súd

sa neadekvátnym spôsobom vysporiadal s návrhom sťažovateľky na predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru, nešlo v posudzovaných veciach o tak intenzívne pochybenie najvyššieho súdu, ktoré by bolo spôsobilé vyvolať neprípustný zásah do ústavou garantovaného základného práva sťažovateľky na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd dospel k záveru, že medzi obsahom sťažovateľkou označeného základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy a spôsobom, akým sa najvyšší súd vysporiadal v napadnutých rozsudkoch s jej návrhom prerušiť konanie podľa § 109 ods. 1 písm. c) OSP a predložiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru, neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by po prípadnom prijatí tejto časti sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o porušení základného práva sťažovateľky podľa čl. 48 ods. 1 ústavy.

Na tomto základe ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažností sťažovateľky, ktorými namieta porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy postupom najvyššieho súdu v napadnutých konaniach a jeho napadnutými rozsudkami, odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

Po odmietnutí sťažností bolo bez právneho dôvodu zaoberať sa ďalšími návrhmi uplatnenými v sťažnostiach.

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

V Košiciach 16. apríla 2015