



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

II. ÚS 560/2018-56

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 13. mája 2020 v senáte zloženom z predsedu senátu Miroslava Duriša a zo sudcov Ladislava Duditša a Ľubora Duľu (sudca spravodajca) prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti MAGURA, s. r. o. Vyšné Ružbachy, Vyšné Ružbachy 307, IČO 36 445 037, právne zastúpenej advokátom Mgr. Daliborom Tverďákom, Krmanova 1, Košice, vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 35/2016 a jeho rozsudkom z 12. júla 2017 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnej sťažnosti obchodnej spoločnosti MAGURA, s. r. o. Vyšné Ružbachy,
n e v y h o v u j e .

O d ô v o d n e n i e :

I.

Stav konania pred Ústavným súdom Slovenskej republiky

1. Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) uznesením č. k. II. ÚS 560/2018-18 z 28. novembra 2018 prijal podľa § 25 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 relevantnom v čase rozhodovania ústavného súdu ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti MAGURA, s. r. o. Vyšné Ružbachy, Vyšné Ružbachy 307, IČO 36 445 037 (ďalej len „sťažovateľka“), v časti namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžf 35/2016 a jeho rozsudkom z 12. júla 2017 (ďalej aj „rozsudok najvyššieho súdu“) a vo zvyšnej časti ústavnú sťažnosť sťažovateľky odmietol pre nedostatok právomoci ústavného súdu na jej prerokovanie.

II.

Vymedzenie napadnutého rozhodnutia a sťažnostná argumentácia

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že rozsudkom Krajského súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“) sp. zn. 2 S 37/2013 z 10. januára 2014 (ďalej len „rozsudok krajského súdu z 10. januára 2014“) v právnej veci sťažovateľky ako žalobkyne proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky ako žalovanému (ďalej aj „žalovaný“) o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/307059/2013 z 5. apríla 2013 bolo rozhodnutie žalovaného zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie.

3. Krajský súd sa stotožnil s právnymi závermi sťažovateľky a vyslovil, že celé konanie Daňového úradu Prešov, pobočky Poprad (ďalej len „správca dane“) je postihnuté nesprávnym doručovaním písomností, lebo všetky rozhodujúce príписы týkajúce sa daňovej kontroly (najmä oznámenia o výkone daňovej kontroly, rozhodnutia o predbežnom opatrení, upovedomenia o predĺžení lehoty na výkon daňovej kontroly atď.) boli doručované nesprávne subjektu. Sťažovateľka uvádza, že dodatočný platobný výmer vydal správca dane po uplynutí zákonom stanovenej lehoty. Žalovaný, resp. správca dane neozrejmili spôsob výpočtu dane, keďže nevymedzili základ dane, ale ani spôsob, ako sa k základu dane dopracovali, ba dokonca neuviedli ani len sadzbu dane, na základe ktorej sa daňová povinnosť sťažovateľky určila. Žalovaný nepreskúmal napadnutý dodatočný platobný výmer správcu dane a celý spisový materiál v rozsahu požadovanom v odvolaní, nevysporiadal sa so všetkými námietkami sťažovateľky a nepreskúmal všetky rozhodné skutkové a právne okolnosti.

4. Uznesením najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 109/2015 zo 4. novembra 2015 na základe odvolania žalovaného bol rozsudok krajského súdu z 10. januára 2014 zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie.

5. Novým rozsudkom krajského súdu č. k. 2 S 37/2013-139 z 26. februára 2016 (ďalej len „rozsudok krajského súdu z 26. februára 2016“) bola žaloba sťažovateľky zamietnutá.

6. Proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016 podala sťažovateľka odvolanie z 12. apríla 2016. V odvolaní namietala, že krajský súd nesprávne právne posúdil jej procesnoprávne námietky týkajúce sa najmä nezákonnosti doručovania písomností v daňovom konaní (všetky písomnosti boli doručované nesprávne subjektu, lebo správca dane nerešpektoval splnomocnenie, ktoré sťažovateľka udelila na svoje zastupovanie v daňovom konaní), nedodržania zákonnej 15-dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia, zjavne nesprávneho uvedenia zákonného ustanovenia, na základe ktorého sa rozhodovalo, a to vo výroku dodatočného platobného výmeru, absencie výpočtu daňovej povinnosti sťažovateľky, argumentácie ustanoveniami smernice Rady 2006/112/ES namiesto

interpretácie a aplikácie slovenských právnych predpisov, vykonania daňovej kontroly nepríslušným správcom dane a prerokovania protokolu o kontrole skôr, ako bolo správcovi dane doručené vyjadrenie sťažovateľky k protokolu. Ďalej namietala nesprávne právne posúdenie jej hmotnoprávnych námietok týkajúcich sa trojstranného obchodu, aplikáciu ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani“) o nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a nepriznanie práva uplatniť si odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“) pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku. Vytýkala tiež nedostatočné odôvodnenie rozsudku krajského súdu, neúplnosť administratívneho spisu predloženého žalovaným a zmenu právnych záverov krajského súdu bez existencie záväzného právneho názoru najvyššieho súdu, resp. bez zmeny zisteného skutkového stavu.

7. Rozsudkom najvyššieho súdu (doručeným sťažovateľke 8. septembra 2017) bol rozsudok krajského súdu potvrdený. Najvyšší súd sa nestotožnil s námietkami sťažovateľky.

8. Sťažovateľka najvyššiemu súdu vytýka porušenie jej základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy. Poukazuje na to, že v zrušujúcom uznesení najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 109/2015 zo 4. novembra 2015 nie je uvedené zloženie senátu, ktorý vo veci rozhodoval. Predsedníčkou senátu najvyššieho súdu (3 Sžf), ktorý zrušujúce uznesenie vydal, bola JUDr. Gabriela Gerdová. Naproti tomu zo záhlavia potvrdzujúceho rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 35/2016 z 12. júla 2017 vyplýva, že senát najvyššieho súdu (3 Sžf) rozhodoval v zložení JUDr. Ivan Rumana (predseda senátu), JUDr. Soňa Langová a JUDr. Jozef Milučký (sudcovia). Podľa sťažovateľky je zrejmé, že JUDr. Gabriela Gerdová nebola členkou senátu, ktorý rozhodoval o odvolaní sťažovateľky, čím došlo k tomu, že najvyšší súd rozhodoval v inom zložení senátu ako v prípade skoršieho zrušujúceho uznesenia. Sťažovateľke nie je známe, prečo došlo k zmene v obsadení senátu najvyššieho súdu, najvyšší súd zmenu v senáte nijako neodôvodnil. Sťažovateľka je toho názoru, že o jej odvolaní rozhodoval senát najvyššieho súdu v nezákonnom zložení, čím došlo k porušeniu čl. 48 ods. 1 ústavy.

9. V súvislosti s namietaným porušením čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, ako aj čl. 6 ods. 1 dohovoru sťažovateľka zdôrazňuje, že najvyšší súd sa nijako nevysporiadal s jej nasledujúcimi odvolacími námietkami:

9.1 Nezaujal žiadne stanovisko k neúplnosti administratívneho spisu predloženého žalovaným, čo bolo explicitne namietané v odvolaní.

9.2 Nesprávne právne posúdil procesnoprávne námietky sťažovateľky, a to najmä nedodržanie 15-dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia (explicitne namietané v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016), nejasný a neurčitý spôsob výpočtu daňovej povinnosti sťažovateľky (explicitne namietaný v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016), nezrozumiteľnosť rozhodnutí správnych orgánov z dôvodu použitia argumentácie podľa európskeho práva namiesto interpretácie a aplikácie slovenských právnych predpisov (explicitne namietaná v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016), zjavne nesprávne uvedenie zákonného ustanovenia, na základe ktorého sa rozhodovalo, a to vo výroku dodatočného platobného výmeru (explicitne namietané v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016), nedodržanie zákona pri doručovaní písomností v daňovom konaní, a tým spôsobená nezákonnosť (nulitosť) doručovaných písomností (explicitne namietané v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016, pričom táto vada bola žalovanému známa v čase vydania jeho odvolacieho rozhodnutia), vykonanie daňovej kontroly nepríslušným správcom dane (explicitne namietané v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016), prerokovanie protokolu skôr, ako bolo správcovi dane doručené vyjadrenie sťažovateľky k protokolu (explicitne namietané v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016).

9.3 Nezaujal žiadne stanovisko k hmotnoprávnej námietke sťažovateľky týkajúcej sa argumentácie o trojstrannom obchode (explicitne namietané v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu z 26. februára 2016). V súvislosti s touto námietkou sťažovateľka uvádza, že ak by podľa § 11 ods. 1 zákona o dani bola jej transakcia posúdená ako

nadobudnutie tovaru zo zahraničia (t. j. v zmysle § 2 ods. 1 zákona o dani), potom by bola predmetom dane a boli by splnené všetky zákonné predpoklady pre aplikáciu ustanovení zákona o dani o trojstrannom obchode oslobodenom od dane. Sťažovateľka tiež tvrdí, že najvyšší súd nezaujal žiadne stanovisko k tomu, či v danej veci malo dôjsť k oslobodeniu od dane pri trojstrannom obchode podľa § 45 zákona o dani. Správca dane napriek zisteniam uvedeným v protokole a dokonca aj v rozhodnutí existenciu trojstranného obchodu nevyslovil, a to aj napriek konštatovaniu, že na obchode sa zúčastňovali vždy tri osoby (poľský dodávateľ, sťažovateľka ako prvý odberateľ a česká spoločnosť ako druhý odberateľ), predmetom obchodu bolo dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa (poľská spoločnosť) k druhému odberateľovi (česká spoločnosť) z jedného členského štátu (Poľsko) do iného členského štátu (Česká republika), osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch (Česká republika, Slovenská republika, Poľsko), sťažovateľka použila voči dodávateľovi a aj voči druhému odberateľovi rovnaké daňové identifikačné číslo, tovar prepravil prepravca na účet sťažovateľky, český odberateľ použil české daňové identifikačné číslo, sťažovateľka v daňovom priznaní vyplnila riadok 35 (dodanie tovaru prvým odberateľom), sťažovateľka podala riadne a včas súhrnný výkaz k dani a dodávky tovaru riadne uviedla v súhrnnom výkaze dane, kde uviedla kód 1, teda kód pre trojstranný obchod. Tým boli splnené všetky zákonom stanovené predpoklady podľa § 45 ods. 1 zákona o dani pre určenie transakcie ako trojstranného obchodu. Napriek tomu dodatočný platobný výmer bol vydaný bez toho, aby správca dane a žalovaný ustálili, či išlo alebo nešlo o trojstranný obchod. Je zrejmé, že ak by predmetné obchody spadali pod slovenskú právnu úpravu (zákon o dani), museli by byť považované za trojstranný obchod, ktorý je v zmysle zákona o dani oslobodený od dane. Správca dane preto nepostupoval správne, keď vyrubil dodatočným platobným výmerom daň, pretože nebral do úvahy, že transakcie sťažovateľky sú trojstranným obchodom oslobodeným od platenia dane. Žalovaný tento nesprávny postup správcu dane nenapravil a najvyšší súd sa touto argumentáciou sťažovateľky nezaoberal.

10. Najvyšší súd podľa názoru sťažovateľky uvedené odvolacie námietky neskúmal a nedal na ňou nastolené otázky ústavne konformné odpovede, pričom ani neuviedol, prečo tak neurobil. Jeho rozsudok je preto nielen vecne nesprávny, ale aj arbitrárny. Najvyšší súd

vlastne nenaplnil účel správneho súdnictva spočívajúci v povinnosti preskúmať, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Naproti tomu sa absolútne nedôvodne zaoberal otázkou prípustnosti odborného vyjadrenia [REDACTED], ktorú sťažovateľka v podanom odvolaní nenamietala, a to bez akejkoľvek právnej relevancie pre podanie ústavne konformných odpovedí na jej odvolacie námietky.

11. Sťažovateľka požaduje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„Základné právo sťažovateľa, a to právo na súdnu ochranu v zmysle Čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR, právo na zákonného sudcu v zmysle Čl. 48 ods. 1 Ústavy SR ako aj právo na spravodlivý proces Čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, bolo porušené postupom a rozhodnutím Krajského súdu Prešov sp. zn. 2S/37/2013 zo dňa 26.02.2016, ako aj postupom a rozhodnutím Najvyššieho súdu SR v konaní vedenom pod sp. zn. 3Sžf/35/2016 zo dňa 12.07.2017.

Rozsudok Krajského súdu Prešov sp. zn. 2S/37/2013 zo dňa 26.02.2016 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/35/2016 zo dňa 12.07.2017 sa zrušuje a vec sa vracia Krajskému súdu Prešov na ďalšie konanie.

Podľa § 36 ods. 2 zákona č. 38/1993 Z. z. o organizáciu Ústavného súdu priznáva sa sťažovateľovi náhrada trov právneho zastúpenia splatná do jedného mesiaca od právoplatnosti tohto nálezu na účet právneho zástupcu sťažovateľa Mgr. Dalibora Tverďáka, advokáta so sídlom Krmanova 1, 040 01 Košice.“

III.

Vyjadrenie odporcu a replika sťažovateľky

12. K prijatej ústavnej sťažnosti sa na výzvu ústavného súdu prípisom sp. zn. KP 3/2018 z 9. januára 2019 vyjadrila predsedníčka najvyššieho súdu, ktorá vo vzťahu k námietke sťažovateľky o nezákonnom zložení senátu najvyššieho súdu rozhodujúceho vo veci sťažovateľky poukázala na „*Opatrenie č. 1 zo dňa 01. marca 2016*“ a skutočnosť, že „*JUDr. Gabriele Gerdovej zanikla funkcia sudcu podľa čl. 147 ods. 2, písm. b/ Ústavy SR.*“. V tejto súvislosti ďalej uvádza, že v čase napadnutia odvolania sťažovateľky, ako aj

vyhlásenia napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu bol podľa publikovaného rozvrhu práce pre správne kolégium na rok 2016 určený senát 3 S v zložení JUDr. Ivan Rumana, JUDr. Jozef Mílučský a JUDr. Soňa Langová. Predsedníčka v ďalšej časti svojho stanoviska k prijatej ústavnej sťažnosti v zásade konštatuje len to, čo už vyplýva z obsahu rozsudku najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu z 26. februára 2016.

13. Označené vyjadrenie najvyššieho súdu ústavný súd zaslal na vedomie a prípadné zaujatie stanoviska právnenému zástupcovi sťažovateľky a zároveň ho vyzval, aby sa vyjadril, či trvá na tom, aby sa vo veci sťažovateľky konalo ústne pojednávanie. V stanovisku k vyjadreniu najvyššieho súdu sťažovateľka okrem rekapitulácie svojej predchádzajúcej sťažnostnej argumentácie osobitne poukázala na to, že najvyšší súd v podanom vyjadrení *„nezaujal žiadne stanovisko k námietke... že v Prvotnom Rozhodnutí Najvyššieho súdu SR nie je vôbec uvedené zloženie senátu, ktorý toto rozhodnutie vydal. Najvyšší súd SR zmenu v senáte v jeho rozsudku sp. zn. 3 sžf 35/2016 zo dňa 12.07.2017 žiadnym spôsobom neodôvodnil.“*.

14. Ústavný súd so súhlasom oboch účastníkov podľa § 58 ods. 3 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 413/2019 Z. z. (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) upustil v tejto veci od ústneho pojednávania, keďže od neho nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci.

15. Ústavný súd prípisom č. k. II. ÚS 560/2018-53 z 30. januára 2019 upovedomil Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako dotknutú osobu o prijatí ústavnej sťažnosti sťažovateľky na ďalšie konanie s možnosťou vyjadriť sa k nej v lehote 10 dní od doručenia tohto upovedomenia. Označený prípis ústavného súdu bol dotknutej osobe doručený 4. februára 2019 a dotknutá osoba ku dňu meritórneho rozhodnutia nevyužila priestor poskytnutý jej ústavným súdom na vyjadrenie sa k prijatej ústavnej sťažnosti.

IV.

Právomoc ústavného súdu a ústavnoprávne východiská v judikatúre ústavného súdu a Európskeho súdu pre ľudské práva

16. Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. Podľa čl. 48 ods. 1 ústavy nikoho nemožno odňať jeho zákonnému sudcovi. Príslušnosť súdu ustanoví zákon.

21. Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

22. Podľa stabilizovanej judikatúry ústavného súdu (napr. IV. ÚS 77/02, IV. ÚS 299/04, II. ÚS 78/05) 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 právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon. Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy. Z toho vyplýva, že k reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený stav veci použije ústavne konformným spôsobom interpretovaná platná a účinná právna norma (m. m. IV. ÚS 77/02).

23. Výklad a aplikácia zákonných predpisov zo strany všeobecných súdov musí byť preto v súlade s účelom základného práva na súdnu ochranu, ktorým je poskytnutie materiálnej ochrany zákonosti tak, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov konania. Aplikáciou a výkladom týchto ustanovení nemožno obmedziť toto základné právo v rozpore s jeho podstatou a zmyslom.

24. Integrovanou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, 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 (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. 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 na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04).

25. Pokiaľ ide o základné práva a slobody, ústava rozdeľuje ochranu ústavnosti medzi všeobecné súdy a ústavný súd. Systém tejto ochrany je založený na princípe subsidiarity, ktorý určuje aj rozsah právomoci ústavného súdu pri poskytovaní ochrany základným právam a slobodám vo vzťahu k právomoci všeobecných súdov (čl. 142 ods. 1

ústavy), a to tak, že všeobecné súdy sú primárne zodpovedné za výklad a aplikáciu zákonov, ale aj za dodržiavanie základných práv a slobôd (čl. 144 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 152 ods. 4 ústavy).

26. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojvôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (m. m. I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

27. Tieto zásady týkajúce sa vzťahu ústavného súdu a všeobecných súdov pri ochrane ústavnosti, ktoré možno vyvodiť z doterajšej konštantnej judikatúry ústavného súdu, boli relevantné aj v danej veci.

28. Vychádzajúc z argumentácie sťažovateľky, vyjadrenia predsedníčky najvyššieho súdu, ako aj spisu vedeného ústavným súdom pod sp. zn. II. ÚS 560/2018, vo vzťahu k jednotlivým námietkam ústavný súd uvádza.

V.

Posúdenie vecí ústavným súdom

V.1 K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy

29. Sťažovateľka najvyššiemu súdu vytýka, že neskúmal jej odvolacie námietky a na ňou položené otázky jej neposkytol ústavne konformné odpovede. Podľa jej názoru najvyšší súd nenaplnil účel správneho súdnictva spočívajúci v povinnosti preskúmať, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou (body 9.1 až 9.3 ústavnej sťažnosti) rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

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

31. Ústavný súd sa preto pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sústredil na posúdenie otázky, či možno považovať napadnuté uznesenie najvyššieho súdu za ústavne udržateľné a akceptovateľné z hľadiska námietok, ktoré sťažovateľka proti nemu uplatňuje.

32. Pokiaľ ide o tú časť odôvodnenia napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu, v ktorej posudzoval odvolacie námietky sťažovateľky vo vzťahu k výroku rozsudku krajského súdu, najvyšší súd s poukazom na znenie § 247 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) uviedol, že procesné námietky sťažovateľky neboli uplatnené v rámci odvolacieho konania pred žalovaným s výnimkou námietky týkajúcej sa nedodržania lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru správcom dane. Najvyšší súd ďalej konštatoval, že vyčerpanie riadnych opravných prostriedkov predpokladá preskúmanie napadnutého rozhodnutia daňového orgánu v rámci odvolacích dôvodov [§ 74 ods. 2 prvá veta zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“)], a preto je logické, že daňový orgán sa v zásade nemôže v odvolacom konaní vyrovnávať s dôvodmi, ktoré daňový subjekt neuplatnil. Nad rámec dôvodov odvolacieho daňového konania, ktoré boli uplatnené, môže správny súd preskúmať rozhodnutie iba na základe výslovného ustanovenia zákona, napr. ak by daňový orgán rozhodol podľa neúčinného právneho predpisu (§ 250j ods. 3 OSP). Nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov sa nemôže dotýkať tých dôvodov a skutočností, ktoré daňový subjekt v odvolaní neuplatnil. Ako už bolo zmienené, v tých prípadoch odvolaciemu daňovému orgánu chýba predmet, s ktorým by sa mal vyrovnávať. Odvolacie konanie je typom návrhového konania, rozsahom dôvodov ktorého disponuje daňový subjekt ako odvolateľ.

33. Pokiaľ ide o hmotnoprávnu námietku sťažovateľky, najvyšší súd uviedol, že spornou bola právna otázka, či ak bola Slovenská republika miestom nadobudnutia tovaru podľa § 17 ods. 2 zákona o dani, mohla sťažovateľka realizovať svoje právo na odpočet dane podľa § 49 ods. 1, 2 a 6 zákona o dani a zároveň právo uplatniť si odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c) zákona o dani.

34. Najvyšší súd v tejto súvislosti konštatoval, že v § 17 ods. 2 zákona o dani použité slovné spojenie „sa považuje“ vytvára právnu fikciu, že tovar bol nadobudnutý v tuzemsku, keďže sťažovateľka ho objednala pod tuzemským identifikačným číslom pre daň. Následne zostáva spornou otázka, či mohla túto daň aj odpočítať podľa § 49 ods. 6 zákona o dani. Táto podmienka podľa názoru najvyššieho súdu nebola splnená, pretože sťažovateľka tovar následne vyviezla späť do Poľska, kde ho predala. Vývoz tovaru bol oslobodený od dane, sťažovateľka ho nepoužila na svoje podnikanie v zahraničí. Súčasne daň nebola uvedená v záznamoch podľa § 70 zákona o dani. Pokiaľ ide o prepravné služby, sťažovateľka nemala daň zo služieb, ktorú bola povinná platiť v zmysle § 69 ods. 3 zákona o dani, uvedenú v záznamoch o dani, čo znamená, že nemala právo na odpočítanie dane v zmysle § 51 zákona o dani.

35. Pri hodnotení napadnutého rozsudku ústavný súd vychádzal z ustáleného právneho názoru, podľa ktorého rozhodnutie súdu prvého stupňa a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (m. m. II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08, IV. ÚS 320/2012), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania rozhodnutí všeobecných súdov (prvostupňového aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (m. m. IV. ÚS 350/09).

36. Vzhľadom na obsahovú spojitosť rozsudku najvyššieho súdu s rozsudkom krajského súdu a v nadväznosti na už citovanú judikatúru považoval ústavný súd za potrebné v ďalšom poukázať aj na podstatnú časť odôvodnenia rozsudku krajského súdu. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku v časti relevantnej pre toto konanie predovšetkým konštatoval, že rozsah preskúmavacieho konania podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku je daný rozsahom žalobných námietok, ktoré sťažovateľka uplatnila v procesnoprávnej, ako aj v hmotnoprávnej rovine.

37. Krajský súd ďalej uviedol, že vzhľadom na rozdielny rozsah odvolacích a žalobných námietok bolo jednou zo sporných právnych otázok posúdenie, či žalovaný mal v rámci odvolacieho konania prihliadať i na tie procesné vady, ktoré sťažovateľka

v odvolaní zo 16. novembra 2012 proti dodatočnému platobnému výmeru nenamietala, najmä na doručovanie oznámenia o začatí daňovej kontroly iba daňovému subjektu. Keďže krajský súd dospel k záveru, že tieto vady „už nie sú odstrániteľné v ďalšom konaní“, tak s poukazom na zásadu proporcionality považoval za potrebné vyhodnotiť, či sú „tak závažnej povahy, aby spôsobili nezákonnosť daňovej kontroly a celého daňového konania.“.

38. Následne krajský súd s poukazom na § 74 ods. 2 daňového poriadku uviedol, že „*odvolací orgán preskúmava napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní*“, pričom sťažovateľka vo svojom odvolaní zo 16. novembra 2012 z procesných väd namietala spôsob doručovania dodatočného platobného výmeru (v jeden deň doručených 19 dodatočných platobných výmerov), neočíslovanie strán rozhodnutia, krátky časový odstup medzi dátumom určeným na prerokovanie protokolu o kontrole a dátumom, dokedy sa mohla k protokolu písomne vyjadriť, ďalej namietala, že v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím, ktoré je platné za predpokladu, že bolo riadne doručené alebo oznámené, namietala tiež nedodržanie zákonnej lehoty 15 dní na vydanie rozhodnutia, nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutia, ako aj nedostatok riadneho poučenia. Krajský súd ďalej konštatoval, že ostatné odvolacie námietky sťažovateľky smerovali k meritu veci, resp. sa týkali odborného stanoviska [REDACTED].

39. Vzhľadom na zistený rozsah odvolacích námietok sťažovateľky krajský súd konštatoval, že žalovaný sa s „*podstatnými námietkami... vysporiadal v preskúvanom rozhodnutí*“, pričom ich vyhodnotil za nedôvodné.

40. K rozsahu sťažovateľkou vymedzených žalobných námietok krajský súd uviedol, že táto namietala predovšetkým nesprávny postup pri doručovaní oznámenia o začatí daňovej kontroly, výzvy na predloženie dokladov a upovedomenia o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže tieto písomnosti boli doručované sťažovateľke, a nie ňou splnomocnenému zástupcovi, ako aj nedodržanie zákonnej 15-dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 44 ods. 6 písm. b) 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 (ďalej len „zákon o správe daní“) v znení účinnom v čase vykonania daňovej kontroly.

41. Krajský súd vo vzťahu k námietke sťažovateľky týkajúcej sa nesprávneho postupu pri doručovaní už uvedených listín uviedol, že aj keď je nepochybné, že sťažovateľka bola zastúpená [REDAKOVANÉ] a v zmysle § 17 ods. 5 zákona o správe daní mal správca dane písomnosti doručovať tomuto zástupcovi, s poukazom na to, že sťažovateľka spôsob doručovania v takomto rozsahu v odvolaní nenamietala, tieto vady už nie sú odstrániteľné a uvedeným postupom jej neboli odňaté žiadne práva, resp. procesné možnosti riadne konať pred daňovým orgánom.

42. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj „*námietku o nedodržaní 15-dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia, keďže táto sama o sebe nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia.*“. V tomto smere poukázal na nález ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 a z jeho obsahu vyplývajúci právny názor, podľa ktorého je „*potrebné rozlišovať medzi nedodržaním lehoty na vydanie rozhodnutia a nedodržaním lehoty na ukončenie daňovej kontroly.*“. Na základe už uvedeného krajský súd konštatoval, že v danom prípade „*lehota na ukončenie daňovej kontroly bola dodržaná (daňová kontrola začala 12.09.2011, rozšírená dňa 03.11.2011 za zdaňovacie obdobie júl – september 2011, predĺžená bola do 24.08.2012, ukončená po predĺžení bola dňa 18.6.2012 podľa § 15 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), pričom v prípade nedodržania lehoty na vydanie rozhodnutia bol na mieste postup podľa § 250t O.s.p upravujúci konanie proti nečinnosti orgánu verejnej správy.*“.

43. Vo vzťahu k ďalším procesným námietkam uvedeným sťažovateľkou v žalobe krajský súd uviedol, že sťažovateľka neoznačila, ako zasiahli do jej subjektívnych práv z pohľadu obmedzenia jej možností riadne konať pred daňovými orgánmi. S poukazom na § 74 ods. 2 daňového poriadku na tieto námietky, keďže nie sú opodstatnené, ale ani také, na ktoré sa musí prihliadať z úradnej povinnosti, súd neprihliadol.

44. Nad rámec už uvedeného krajský súd k procesnoprávnym námietkam sťažovateľky konštatoval:

„... poučenie na obidvoch rozhodnutiach bolo v súlade s § 30 ods. 2 písm. e) zákona č. 511/1992, resp. § 63 ods. 3 písm. e) Daňového poriadku. Nesprávne uvedený § 165 ods. 2 namiesto správneho § 165 ods. 5 Daňového poriadku nemení nič na skutočnosti, že správca dane mal a aj postupoval podľa doterajších predpisov. Spôsob výpočtu sumy 5.783,48-Eur vyplýva z protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly zo dňa 24.5.2012, strana 57 až 65, s ktorým bol zástupca žalobcu oboznámený. Vo vzťahu k námietke, že daňovú kontrolu začal Daňový úrad Stará Ľubovňa a daňovú kontrolu následne realizoval Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad krajský súd poukazuje na § 2 ods. 1, 2, § 4 ods. 1, 5, 6 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. ako aj §2 ods. 1, 2, 3, 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov(účinný od 1.1.2012).“

45. K námietke, že správca dane pristúpil k prerokovaniu protokolu skôr, ako mu bolo doručené vyjadrenie sťažovateľky, krajský súd s poukazom na obsah administratívneho spisu, konkrétne na zápisnicu č. 9712401/5/1023650/2012 z 18. júna 2012 uviedol, že zástupca sťažovateľky *„poskytol správcovi dane kópiu písomného vyjadrenia k protokolu zo dňa 15.06.2012 a následne sa dohodli na prerokovaní protokolu o 13.30 hod., po jeho vyhodnotení správcom dane a následne po vyhotovení dodatku k protokolu, s čím splnomocnený zástupca súhlasil a zápisnicu podpísal.“*

46. V odôvodnení svojho rozhodnutia sa krajský súd vyjadril aj k jej hmotnoprávnym námietkam, ktoré tiež vyhodnotil ako nedôvodné. V tejto súvislosti krajský súd svoje rozhodnutie takto odôvodnil:

„V danom prípade daňový úrad vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl – september 2011, o výsledku z ktorej vyhotovil Protokol č. 9712401/5/533349/2012 zo dňa 14.5.2012, ktorý bol spolu s dodatkom k protokolu zo dňa 18.6.2012 so žalobcom prerokovaný dňa 18.6.2012...“

Žalobca nakupoval tovar – plech v hodnote 41.761,78 Eur od poľského dodávateľa CENTROZLOM WROCLAW S.A. pod identifikačným číslom pre daň, ktorá mu bola

pridelená Slovenskou republikou. Tento tovar bol prepravovaný z Poľskej republiky (od poľského dodávateľa) do českej republiky kde si ho žalobca prevzal a následne predal. Tieto skutočnosti v konaní sporné neboli.

V zdaňovacom období júl 2011 platiteľovi dane zabezpečovala prepravu nadobudnutého tovaru spoločnosť Spedycja oraz Transport Ciezki Krzysztof Pacholik, ul. Legionow Polskich 95/22, Dabrowa Gornica, IČ DPH: PL6291006423. Podľa údajov, uvedených na faktúrach preprava sa uskutočňovala na trase Chroscina (Poľská republika) a Ostrava (Česká republika, t.j. preprava tovaru sa vždy skončila v Českej republike).

Nadobudnutý tovar bol vždy predaný spoločnosti NOVA OIL spol. s r.o. Ostrov, Klínovecká 998, IČ DPHCZ25243691. V daňovom priznaní vykázal tieto dodávky ako dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, oslobodené od dane.

Na účely DPH teda išlo u žalobcu o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, pričom pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty je pre platiteľa najdôležitejšie určiť miesto nadobudnutia tovaru.

V zmysle § 17 ods. 1 ZoDPH miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi, v danom prípade bola miestom nadobudnutia tovaru Česká republika a žalobca mal povinnosť tovar zdaniť v Českej republike. Zároveň však z ustanovenia § 17 ods. 2 ZoDPH vyplýva, že bol povinný zdaniť tovar v Slovenskej republike, lebo žalobca si objednal tovar pod slovenským identifikačným číslom pre DPH a nepreukázal, že k zdaneniu nadobudnutého tovaru došlo v Českej republike.

Podľa § 17 ods. 3 ZoDPH si žalobca mohol opraviť základ dane len v prípade, že preukázal, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v Českej republike, čo nepreukázal, ani túto skutočnosť nenamietal.

Zároveň je nesporné, že tovar zdanený ako nadobudnutie podľa § 17 ods. 2 ZoDPH nebol do Slovenskej republiky dovezený a žalobca uskutočnil zdaniteľnú transakciu, ktorá nie je v zmysle § 2 ods. 1 ZoDPH predmetom dane z pridanej hodnoty v Slovenskej republike.

Žalobca si teda nemohol podľa § 49 ods. 2 ZoDPH uplatniť odpočet dane z nadobudnutia tovaru v Slovenskej republike, lebo tovar nepoužil na svoje zdaniteľné obchody v Slovenskej republike.

Z uvedených dôvodov správca dane nepochybil, ak vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 5.783,48 Eur z dôvodu, že si žalobca uplatnil odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v rozpore s § 49 ods. 2 ZoDPH vo výške 40.841,65 Eur, z dôvodu porušenia § 69 ods. 6 ZoDPH tým, že nezaplatil daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu vo výške 28.510,15 Eur a porušil § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 49 ods. 2 ZoDPH tým, že nesprávne uplatnil odpočítanie dane vo výške 69,24 Eur.

Žalobca v žalobe nedôvodne namieta, že mu vzniklo právo na odpočet DPH podľa § 49 ods. 6 ZoDPH a zároveň právo uplatniť si odpočet tejto dane podľa § 51 ods. 1 písm. c) ZoDPH, pretože ustanovenie § 49 ods. 6 ZoDPH sa na daný prípad nevzťahuje.

Uvedené ustanovenie sa vzťahuje na prípady ak platiteľ, ktorý podniká v zahraničí, v súvislosti s týmto podnikaním nakúpil tovar a služby v tuzemsku . V konkrétnom prípade však žalobca nadobudol predmetný tovar v Českej republike.

Na účely možného dvojitého zdanenia ZoDPH umožňuje platiteľovi opraviť základ dane na nulu, ale nie odpočítať daň tak, ako to urobil žalobca. “

47. V závere svojej argumentácie krajský súd nad rámec už uvedeného k námietke sťažovateľky o trojstrannom obchode skonštatoval, že toto jej tvrdenie považoval za tendenčné, pretože aj «*v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 14.5.2012 č. 9712401/5/356486/2012 sa splnomocnený zástupca žalobcu [REDAKOVANÉ] vyjadril, že „Tento tovar sa nenachádzal na území Slovenskej republiky“ a zápisnicu bez výhrad podpísal.*».

48. Ústavný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu v rámci uvedených kritérií dospel k záveru, že na všetky námietky týkajúce sa procesného postupu správca dane (neúplnosť administratívneho spisu, rozhodovanie nepríslušným správcom dane, nedodržanie zákonnej lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru a nedostatky pri doručovaní písomností), ktoré

sťažovateľka opäť predostiera v ústavnej sťažnosti, jej už podrobným spôsobom odpovedali všeobecné sudy, pričom ústavný súd sa s ich závermi plne stotožňuje a v podrobnostiach na ne odkazuje.

49. K námietke nedodržania zákonnej lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru, čo malo mať za následok nezákonnosť celého postupu správcu dane, a tým aj vydaného rozhodnutia, ktorú sťažovateľka podporovala odkazom na nález ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010, ústavný súd uvádza, že uvedený nález sa týkal lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pričom ústavný súd v ňom výslovne odlišil daňovú kontrolu ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) od procesu meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti, výsledkom ktorého je práve platobný, resp. dodatočný platobný výmer. Z uvedeného nálezu vyplýva, že daňová kontrola na rozdiel od meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti je procesom, ktorý *„predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly.“* Kontrolovaný subjekt je počas daňovej kontroly povinný strpieť zasahovanie daňového orgánu do jeho súkromnej sféry, ktoré musí byť obmedzené požiadavkou primeranosti. Je preto nevyhnutné trvať na dodržaní exaktne stanovených zákonných limitov daňovej kontroly, ako je napr. lehota na jej vykonanie. Uvedené závery nemožno vzťahovať na proces meritórneho rozhodovania daňového orgánu, ktorého podstata je odlišná (nedochádza počas neho k zásahu do individuálnej sféry jednotlivca v uvedenom zmysle). Samozrejme je žiaduce, aby správne orgány dodržiavali zákonom stanovené lehoty, avšak ich porušenie samo osebe nie je zásahom do práva na spravodlivý proces účastníka, a preto ani táto námietka sťažovateľky nie je dôvodná.

50. Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa hmotnoprávneho posúdenia veci, z napadnutých rozhodnutí vyplýva, že všeobecné sudy vychádzali zo skutkových zistení, podľa ktorých *„žalobca nakupoval tovar... od poľského dodávateľa CENTROZLOM WROCLAW S.A. pod identifikačným číslom pre daň, ktorá mu bola pridelená Slovenskou republikou. Tento tovar bol prepravovaný z Poľskej republiky (od poľského dodávateľa) do Českej republiky, kde si ho žalobca prevzal a následne predal.“* (pozri s. 18 rozsudku

krajského súdu z 26. februára 2016). Z tohto skutkového záveru vychádzal pri prerokovaní odvolania aj najvyšší súd (pozri s. 5 rozsudku najvyššieho súdu). Sťažovateľka v priebehu konania pred odvolacím finančným orgánom tvrdila, že uvedená transakcia mala byť posúdená ako trojstranný obchod. Aj v ústavnej sťažnosti tvrdí, že došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci. Ústavný súd konštatuje, že tento právny záver by bolo možné urobiť len za iného skutkového stavu, v ktorom by sa na transakcii zúčastňovali tri samostatné subjekty (dodávateľ, prvý odberateľ a druhý odberateľ). S takouto verziou skutkového stavu pracuje sťažovateľka aj v ústavnej sťažnosti. Sťažovateľka teda primárne spochybňuje skutkové zistenia. Ústavný súd vo svojej judikatúre opakuje, že prehodnocovanie skutkového stavu nepatrí do jeho kompetencií. Do skutkových zistení by mohol zasiahnuť len vtedy, ak by vykazovali extrémne nedostatky, napr. ak by dané skutkové zistenia nebolo z predložených dôkazov vôbec možné odvodiť, resp. by s nimi boli v zjavnom rozpore. Takáto situácia však podľa ústavného súdu v prerokovávanej veci nenastala.

51. Ústavný súd konštatuje, že aj keď všeobecné súdy mohli k otázke trojstranného obchodu zaujať explicitnejšie stanovisko, z ich rozhodnutí je možné odvodiť, že uvedenú transakciu za takto vymedzený trojstranný obchod nepovažovali, a preto neaplikovali príslušný § 45 zákona o dani, na ktorý sa odvolávala sťažovateľka. Je zrejmé, že všeobecné súdy vychádzali z už vymedzeného skutkového stavu, podľa ktorého tovar prevzala sťažovateľka (ak sa sťažovateľka ako slovenský platiteľ dane rozhodla predávať tovar v inom členskom štáte, bola povinná sa v tomto štáte – mieste dodania zaregistrovať pre daň, pretože v tomto členskom štáte nadobudla tovar z iného členského štátu), a nie subjekt odlišný od sťažovateľky. Na tento skutkový stav aplikovali § 17 a § 49 zákona o dani. Za daného skutkového stavu je preto ich argumentácia priliehavá a dostačujúca. Ústavný súd uzatvára, že skutkové zistenia finančných orgánov akceptované správnymi súdmi nevykazujú také vady, ktoré by bolo možné označiť za extrémne v už uvedenom zmysle. Za danej dôkaznej situácie bolo možné urobiť závery, ku ktorým dospeli finančné orgány, resp. správne súdy, pričom ústavný súd nemôže prehodnocovať ich správnosť a zasiahnuť do veci len preto, lebo iné skutkové závery by považoval za priliehavejšie. Ani napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu nevykazuje vady, pre ktoré by bolo na mieste

jeho zrušenie ako ústavne neudržateľného. Ústavnú sťažnosť je preto v časti, v ktorej sťažovateľka namieta porušenie základného práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, potrebné považovať za nedôvodnú.

52. Nad rámec už uvedeného ústavný súd uvádza, že k námietkam sťažovateľky sa komplexne vyjadril v odôvodnení svojho rozsudku krajský súd, pričom z odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že odvolací súd sa v plnom rozsahu stotožnil so skutkovými a aj s právnymi názormi krajského súdu vyjadrenými v jeho rozhodnutí. Ústavný súd v tejto súvislosti považuje za potrebné uviesť, že za situácie, keď sťažovateľka v rámci odvolacej argumentácie nastolila tie isté otázky ako v konaní pred súdom prvej inštancie a už v tomto konaní dostala dostatočné odpovede, prečo jej argumentácia nebola opodstatnená, a najvyšší súd nedospel k iným skutkovým alebo právnym záverom než súd prvého stupňa, neexistujú podľa názoru ústavného súdu relevantné dôvody na to, aby ústavný súd z ústavnoprávneho hľadiska akokoľvek spochybňoval rozhodnutie vydané v rámci odvolacieho konania len na základe toho, že najvyšší súd sa v okolnostiach daného prípadu obmedzil na stručné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia. Je potrebné uviesť, že za takýchto okolností je možné a vhodné zúžiť rozsah odôvodnenia len na skonštatovanie správnosti dôvodov odvolaním napadnutého rozhodnutia, pretože nie je hospodárne a ani účelné, aby súd rozhodujúci o odvolaní uvádzal tie isté dôvody alebo aby len inými slovami vyjadril dôvody, pre ktoré bola strana konania už na prvej inštancii neúspešná.

V.2 K namietanému porušeniu základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy

53. V súvislosti s namietaným porušením základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy sťažovateľka najvyššiemu súdu vytýka, že dostatočným spôsobom neodôvodnil zmenu v zložení senátu 3 Sžf, keďže v prípade rozhodovania v poradí o prvom odvolaní uznesením najvyššieho súdu bola predsedníčkou senátu JUDr. Gabriela Gerdová, pričom zo záhlavia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že senát najvyššieho súdu 3 Sžf rozhodujúci o jej druhom odvolaní proti rozsudku krajského súdu zasadal v zložení JUDr. Ivan Rumana (predseda senátu) a sudcovia JUDr. Soňa Langová a JUDr. Jozef Milučký.

54. Najvyšší súd je presvedčený, že táto námietka sťažovateľky nie je dôvodná, pretože JUDr. Gabriele Gerdovej zanikla funkcia sudcu podľa čl. 147 ods. 2 písm. b) ústavy, pričom v čase doručenia odvolania sťažovateľky 22. júna 2016, ako aj v čase vyhlásenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu 12. júla 2017 zasadal senát najvyššieho súdu 3 S v zložení JUDr. Ivan Rumana (predseda senátu) a sudcovia JUDr. Soňa Langová a JUDr. Jozef Milučký.

55. Sťažovateľka v replike na predmetné stanovisko najvyššieho súdu reagovala tým, že najvyšší súd nezaujal žiadne stanovisko k jej námietke, podľa ktorej v uznesení najvyššieho súdu nie je uvedené zloženie senátu, ktorý predmetné rozhodnutie vydal a zároveň najvyšší súd zmenu v senáte 3 S žiadnym spôsobom neodôvodnil.

56. Základné právo na zákonného sudcu predstavuje v právnom štáte jednu zo základných garancií nezávislého a nestranného rozhodovania súdu a sudcu. Toto základné právo je ústavnou zárukou pre každého účastníka konania, že v jeho veci bude rozhodovať súd a sudcovia, ktorí sú na to povolani podľa vopred známych pravidiel, ktoré sú obsahom rozvrhov práce upravujúcich pridelovanie súdnych prípadov jednotlivým sudcom tak, aby bola zachovaná zásada pevného pridelovania súdnej agendy a aby bol vylúčený (z rôznych dôvodov a pre rozličné účely) výber sudcov „*ad hoc*“ (m. m. I. ÚS 239/04, IV. ÚS 257/07). Rozhodovanie vecí zákonným sudcom (aj súdom) je tak jedným zo základných predpokladov na naplnenie podmienok spravodlivého procesu (m. m. IV. ÚS 345/09).

57. Prvoradým účelom základného práva na zákonného sudcu vyplývajúceho z čl. 48 ods. 1 ústavy je zabrániť tomu, aby súd, ktorý má konkrétnu vec prerokovať a rozhodnúť o nej, bol obsadený spôsobom, ktorý by sa dal označiť za svojvoľný alebo prinajmenšom za účelový. Toto základné právo je konkretizované v príslušných procesných kódexoch a v predpisoch upravujúcich organizáciu súdnictva a postavenie sudcov.

58. Vzhľadom na sťažovateľkou formulované námietky sa ústavný súd prostredníctvom webového sídla najvyššieho súdu <www.nsud.sk> oboznámil s Rozvrhom práce Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na rok 2015 v znení opatrení č. 1 až 16 [rozvrh práce najvyššieho súdu účinný v čase vydania uznesenia najvyššieho súdu (ďalej len „rozvrh práce najvyššieho súdu na rok 2015“)], Opatrením č. 1, ktorým sa mení a dopĺňa Rozvrh práce Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na rok 2016 (ďalej len „opatrenie č. 1“), Rozvrhom práce Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na rok 2016 v znení opatrení č. 1 až 7 [rozvrh práce najvyššieho súdu účinný v čase doručenia odvolania sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu (ďalej len „rozvrh práce najvyššieho súdu na rok 2016“)] a Rozvrhom práce Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na rok 2017 v znení opatrení č. 1 až 12 [rozvrh práce najvyššieho súdu účinný v čase vyhlásenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu (ďalej len „rozvrh práce najvyššieho súdu na rok 2017“)] a zistil nasledujúce skutočnosti.

59. Podľa rozvrhu práce najvyššieho súdu na rok 2015 v čase rozhodovania najvyššieho súdu uznesením zo 4. novembra 2015 zasadal senát najvyššieho súdu 3 S v zložení sudkyňa JUDr. Gabriela Gerdová a sudcovia JUDr. Ivan Rumana a JUDr. Jozef Milučký; opatrením č. 1 bola JUDr. Gabriela Gerdová vypustená zo zoznamu predsedov senátov a zo senátov 3 S a 1 Sdo, a to z dôvodu zániku jej funkcie sudkyne najvyššieho súdu podľa čl. 147 ods. 2 písm. b) ústavy. Podľa rozvrhu práce najvyššieho súdu na rok 2016 a rozvrhu práce najvyššieho súdu na rok 2017 zasadal senát 3 S v zložení JUDr. Ivan Rumana, JUDr. Jozef Milučký a JUDr. Soňa Langová.

60. Z uvedených skutočností vyplýva, že pravidlá určené v označených rozvrhoch práce najvyššieho súdu boli jasne rozpoznateľné a vopred známe, umožňovali pevné pridelovanie súdnej agendy a senát 3 S bol po zániku funkcie sudkyne najvyššieho súdu JUDr. Gabriely Gerdovej kreovaný spôsobom, ktorý vylučuje akúkoľvek úvahu o jeho možnom svojoľnom alebo účelovom obsadení.

61. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľky, že v uznesení najvyššieho súdu nie je uvedené zloženie senátu, ktorý predmetné rozhodnutie vydal, a zároveň najvyšší súd zmenu v senáte 3 S žiadnym spôsobom neodôvodnil, je potrebné uviesť, že obsahové náležitosti uznesenia všeobecných súdov v čase vydania uznesenia najvyššieho súdu upravoval § 169 ods. 1 OSP, z ktorého vyplýva iba povinnosť v písomnom vyhotovení uznesenia uviesť, ktorý súd ho vydal, označiť účastníkov konania a vec, o ktorej všeobecný súd rozhodoval a ďalej výrok rozhodnutia, jeho odôvodnenie, poučenie o odvolaní a deň a miesto jeho vydania. Povinnosť v písomnom vyhotovení rozhodnutia všeobecného súdu uvádzať mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci súvisela a súvisí iba so situáciou, keď všeobecný súd rozhoduje formou rozsudku (§ 157 ods. 1 OSP a § 139 ods. 1 Správneho súdneho poriadku). Z označenej právnej úpravy tiež nevyplýva povinnosť všeobecného súdu v odôvodnení súdneho rozhodnutia osobitne zdôvodňovať obsadenie senátu rozhodujúceho vo veci, a to jednak preto, lebo odôvodnenie rozhodnutia súdu sa organicky viaže na jeho výrok, a nie na jeho iné obsahové časti, a tiež preto, lebo pravidlá súvisiace so zložením senátu rozhodujúceho vo veci sú verejne prístupne, čím je zabezpečená predbežná, ako aj následná overiteľnosť ich dodržiavania.

62. Vychádzajúc z už vedeného, ústavný súd nepovažuje za dôvodnú žiadnu z námietok sťažovateľky súvisiacu s tvrdeným porušením jej základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy.

V.3 K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru

63. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESĽP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové (vrátane prieskumu rozhodnutí daňovo kompetentných správnych orgánov súdom), argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci [hard core of public-authority prerogatives (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok veľkej komory ESĽP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok veľkej komory ESĽP z 12. 7. 2001, body 24 a 31)]. Výnimku z tejto

zásady EŠLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné (podraditeľnosť pod formuláciu „... rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.“). Európsky súd pre ľudské práva tiež konštatoval, že trestnú povahu nemajú daňové konania a opatrenia, ktorých cieľom je vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania bez ohľadu na ich výšku (rozsudok EŠLP z 18. 10. 2001, Finkelberg v. Lotyšsko).

64. Rešpektujúc uvedenú judikatúru EŠLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vyrubenie rozdielu dane (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna EŠLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

VI.

Záver

65. Ústavný súd na základe vykonaného posúdenia (časť V odôvodnenia tohto nálezu) dospel k záveru, že v okolnostiach daného prípadu nepovažoval napadnutý rozsudok najvyššieho súdu za taký, ktorý by bol z ústavnoprávneho hľadiska neudržateľný, a preto neboli naplnené podmienky na vyslovenie porušenia sťažovateľkou označených práv podľa ústavy a dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, a preto ústavnej sťažnosti nevyhovelo.

66. V zmysle § 70 ods. 1 zákona o ústavnom súde tento nález nadobúda právoplatnosť dňom jeho doručenia poslednému z účastníkov tohto konania pred ústavným súdom.

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

V Košiciach 13. mája 2020

Miroslav DURÍŠ
predseda senátu