



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 245/2018-16

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 10. mája 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti MAGURA, s. r. o. Vyšné Ružbachy, Vyšné Ružbachy 307, právne zastúpenej advokátom Mgr. Daliborom Tverd'ákom, advokátska kancelária, Krmanova 1, Košice, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2016 z 24. mája 2017 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti MAGURA, s. r. o. Vyšné Ružbachy, o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 8. septembra 2017 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti MAGURA, s. r. o. Vyšné Ružbachy (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 1/2016 z 24. mája 2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

2. Z ústavnej sťažnosti a priložených rozhodnutí ústavný súd zistil, že rozhodnutím Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 9712401/5/1137195/2012 z 21. júna 2012 bol sťažovateľke dodatočným platobným výmerom vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 57 713,11 €. Predmetné rozhodnutie bolo potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací orgán“) č. 1100305/1/307043/2013 z 27. júna 2013.

3. Sťažovateľka napadla rozhodnutie odvolacieho orgánu žalobou na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „krajský súd“). Krajský súd vyhodnotil napadnuté rozhodnutie ako zrozumiteľné a vydané v medziach logickej, správnej úvahy, a preto žalobu rozsudkom č. k. 3 S 74/2013-117 z 11. septembra 2015 zamietol.

4. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka odvolanie na najvyššom súde, ktorý o ňom napadnutým rozsudkom rozhodol tak, že rozhodnutie krajského súdu v celom rozsahu potvrdil. Sťažovateľka vzniesla v odvolaní niekoľko skupín námietok. Tvrdila, že pre vydanie rozsudku neboli splnené procesné podmienky, pretože v danom prípade došlo k prerušeniu konania do právoplatného skončenia veci vedenej na krajskom súde pod sp. zn. 1 S 38/2013, ktoré dosiaľ skončené nebolo. Ďalej namietala nezákonný spôsob doručovania (doručovanie nesprávne subjektu), čo malo spôsobiť prekážku v realizácii jej práv, konkrétne práva na zastupovanie v daňovom konaní. Sťažovateľka ďalej tvrdila, že správca dane nedodrжал zákonom stanovenú lehotu na vydanie dodatočného platobného výmeru, čo má za následok nezákonnosť jeho rozhodnutia. V ďalšej časti svojho odvolania sťažovateľka tvrdila, že ňou namietané procesné pochybenia mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a krajský súd bol povinný sa nimi zaoberať. Konkrétne šlo o námietku nesprávneho označenia zákonného ustanovenia vo výroku rozhodnutia, neozrejmenia spôsobu výpočtu dane, o citovanie ustanovení Smernice č. 2006/112/ES (ďalej len „smernica“) namiesto citácie príslušných zákonných ustanovení, ktorými bola smernica transponovaná, o námietku konania nepríslušným správcom dane a námietku nesprávneho postupu správcu dane spočívajúceho v prihliadnutí na vyjadrenie sťažovateľky predložené po uplynutí lehoty na jeho predloženie. Sťažovateľka napokon spochybňovala

hmotnoprávne posúdenie naplnenia podmienok pre kvalifikáciu deklarovaného obchodu ako trojstranného.

5. Najvyšší súd v úvode svojho rozhodnutia vymedzil svoju rolu pri prieskume zákonnosti rozhodnutia súdu. Pripomenul, že jeho úlohou nie je prehodnocovať správnosť záverov krajského súdu na základe nesúhlasu odvolateľa s takýmito závermi. Ak rozhodnutie správneho orgánu bolo na základe zistení krajského súdu vydané v konaní, ktoré netrpí vadou spôsobilou ovplyvniť jeho zákonnosť, a krajský súd toto svoje zistenie presvedčivo odôvodní, niet dôvodu, aby najvyšší súd ako súd odvolací toto rozhodnutie rušil. O tento prípad podľa najvyššieho súdu šlo aj v posudzovanej veci, keďže nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Na zdôraznenie jeho správnosti najvyšší súd uviedol k námietkam sťažovateľky uplatneným v odvolaní tieto skutočnosti.

6. K námietke, podľa ktorej krajský súd konal v čase, keď bolo konanie prerušené, najvyšší súd uviedol, že dôvodom prerušenia bola absencia administratívneho spisu žalovaného, ktorý sa v tom čase nachádzal na najvyššom súde. Po tom, ako bol spis sp. zn. 1 S 38/2013 vrátený krajskému súdu, odpadla prekážka, pre ktorú nemohol súd konať. Pokiaľ ide o námietku nesprávneho doručovania, najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, podľa ktorého doručovanie písomností priamo sťažovateľke, a nie jej zástupcovi, nespôsobilo porušenie práva sťažovateľky na zastúpenie. Daňové orgány komunikovali so splnomocneným zástupcom sťažovateľky, vykonávali dokazovanie s jeho súčinnosťou, jemu bol doručený protokol o zisteniach vyplývajúcich z daňovej kontroly a s ním bol aj reálne prerokovaný. Dodatočný platobný výmer bol doručený zástupcovi 9. novembra 2012 a nie je ho možné považovať za nulitný. Čo sa týka námietky nedodržania zákonom stanovenej 15-dňovej lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru, táto okolnosť ani podľa najvyššieho súdu nemala za dôsledok nezákonnosť rozhodnutia. V tejto súvislosti poukázal na závery svojich rozhodnutí vydaných v obdobných veciach, podľa ktorých je v týchto prípadoch *„ochrana zabezpečovaná v rámci konania proti nečinnosti orgánov verejnej správy podľa § 250t OSP. Právny význam uvedeného ustanovenia je daný iba v súvislosti s lehotami ovplyvňujúcimi samotnú*

daňovú povinnosť, a to zánik práva vyrubiť daň a rozdiel dane podľa § 69 Daňového poriadku“. Nedodržanie zákonnej procesnej lehoty na vydanie rozhodnutia preto ani podľa najvyššieho súdu nemohlo mať vplyv na jeho zákonnosť. K procesnej námietke týkajúcej sa nesprávneho označenia zákonného ustanovenia vo výroku rozhodnutia najvyšší súd uviedol, že nesprávne označenie ustanovenia doplňujúcej prechodnej právnej úpravy nie je vadou, ktorá by spôsobila nezákonnosť rozhodnutia. Rozhodnutie bolo vydané v súlade s účinným hmotnoprávnym predpisom, ktorý bol vo výroku uvedený. Ani neuvedenie informácie o sadzbe DPH nie je podľa najvyššieho súdu možné považovať za vadu, ktorá by spôsobila nepreskúmateľnosť rozhodnutia, keďže výška DPH je daná zákonom a všeobecne známa. Nepreskúmateľným neučinila rozhodnutie ani skutočnosť, že správca dane uviedol na podporu svojho právneho názoru aj príslušné články smernice, z ktorých vnútroštátna úprava v oblasti DPH vychádza. Vplyv na zákonnosť rozhodnutia nemohla mať ani skutočnosť, že správca dane reflektoval na oneskorené vyjadrenie sťažovateľky. K námietke, podľa ktorej vo veci rozhodoval nepríslušný správca dane, najvyšší súd konštatoval, že *„[v] danom prípade po vytvorení pobočky Daňového úradu Prešov v Poprade došlo len k zmene pobočky vykonávajúcej daňovú kontrolu, nedošlo k zmene daňového úradu vykonávajúceho kontrolu, a preto námietka žalobcu smerujúca k nepríslušnosti pobočky Poprad Daňového úradu Prešov nie je dôvodná. Dodatočný platobný výmer je podpísaný oprávneným subjektom, riaditeľom odboru kontroly Daňového úradu Prešov a opatrený pečiatkou tohto daňového úradu.“*

7. Najvyšší súd sa napokon zaoberal hmotnoprávnymi námietkami sťažovateľky, avšak aj v tomto smere dal za pravdu správcovi dane v tom, že *„[v] danom prípade bolo miestom nadobudnutia tovaru územie Českej republiky, kde pri nadobudnutí tovaru vznikla daňová povinnosť. Okrem toho je však potrebné vychádzať aj zo zásady, že zdanenie nadobudnutia tovaru bude v tuzemsku, pretože objednávateľ si objednal tovar pod identifikačným číslom DPH, ktoré mu bolo pridelené v tuzemsku, a to z dôvodu, že objednávateľ nepreukázal, že k zdaneniu nadobudnutia tovaru došlo v členskom štáte, kde sa skončila preprava tovaru.“* Podľa najvyššieho súdu *„[v] konaní nebolo zo strany žalobcu preukázané zdanenie nadobudnutia tovaru v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy tovaru, t.j. dvojité zdanenie a správca dane postupoval v súlade so*

zákonem, ak na daný prípad aplikoval výklad príslušného článku šiestej smernice v spojitosti so Smernicou č. 2006/112/ES Európskym súdnym dvorom, týkajúci sa úpravy odpočtu DPH v obdobnom prípade.“. Najvyšší súd konštatoval, že dodatočný platobný výmer, ako i žalobou napadnuté rozhodnutie krajského súdu obsahovali náležitosti určené § 30 ods. 2 a 3 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.

8. Sťažovateľka v úvode ústavnej sťažnosti rekapituluje obsah svojich podaní (žaloby a odvolania) uplatnených v konaní pred všeobecnými súdmi. Následne sa venuje jednotlivým pochybeniam, ktorých sa mali súdy dopustiť. V prvom rade tvrdí, že na prerokovanie veci a vydanie súdnych rozhodnutí neboli splnené procesné podmienky, pretože *„dôvod prerušenia konania sp. zn. 3S/74/2013 naďalej trvá a o pokračovaní v prerušenom konaní nebolo rozhodnuté samostatným uznesením, čím Krajský súd v Prešove nebol oprávnený vydať Rozhodnutie súdu prvej inštancie a Najvyšší súd SR nebol oprávnený toto rozhodnutie potvrdiť. Takto vydané Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR je nezákonné. Vydaním nezákonného rozhodnutia Najvyššieho súdu SR došlo k porušeniu základných práv sťažovateľa na spravodlivé súdne konanie garantovaného Čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR a Článkom 6 ods. 1 Dohovoru“* (časť III.A, s. 5 – 6 sťažnosti). Ďalej poukazuje na nesprávne zistenia najvyššieho súdu týkajúce sa výšky dane. Tvrdí, že *„[s]ťažovateľovi doposiaľ nie je známe, ako sa správca dane dopracoval k výške dane 57.774,06 EUR. Tento rozpor neodstránil ani najvyšší súd v odôvodnení svojho rozhodnutia... Zistená výška dane zo strany Najvyššieho súdu SR nekorešponduje so sumou dane vyrubenej správcom dane, t. j. obdobne aj v tomto súdnom konaní je nejasné, akým spôsobom sa správca dane dopracoval k výške vyrubenej dane.“*. Absencia vymedzenia základu dane, spôsobu výpočtu základu dane a sadzby dane, ako aj konkrétny matematický výpočet vyrubenej rozdielu dane spôsobuje podľa sťažovateľky nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre jeho nezrozumiteľnosť. Sťažovateľka konkrétne uvádza, že *„Z dodatočného platobného výmeru odvolací súd zistil, že správca dane na str. 2 a 5 uviedol základ dane pozostávajúci z čiastok 79.531,90 EUR, 5.73 EUR a 209.005,- EUR a výšku dane, ktorú zistil, a to v čiastkach 15.906,38 EUR, 5.73 EUR, 41.801,- EUR. Odôvodnenie Rozhodnutia Najvyššieho súdu SR je v zjavnom logickom rozpore, pretože za*

žiadnych okolnosti nemožno pri základe dane 5,73 EUR vypočítať výšku dane 5,73 EUR“ (časť III.B, s. 6 – 8 sťažnosti).

9. V ďalšej časti sťažnosti sťažovateľka poukazuje na to, že najvyšší súd sa pri výklade a aplikácii zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) natoľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že zásadne poprel ich účel a význam. Záver najvyššieho súdu, podľa ktorého *„dodania tovaru neboli predmetom dane podľa § 2 ods. 1 ZoDPH“*, je v zjavnom logickom a právnom rozpore s jeho ďalšou argumentáciou, podľa ktorej je sťažovateľka povinná zdaňovať nadobudnutie tovaru v tuzemsku. Sťažovateľka k tomu uvádza, že *„[v] prípade, že uvedená transakcia nie je predmetom dane v zmysle § 2 ods. 1 ZoDPH, ustanovenia ZoDPH nemožno na takúto transakciu ďalej aplikovať, t. j. nie je možné ďalej pristúpiť k určovaniu miesta nadobudnutia tovaru v tuzemsku podľa tohto zákona z iného členského štátu.“*. Sťažovateľka teda považuje odôvodnenie rozhodnutia najvyššieho súdu za logicky a právne protirečivé, a teda arbitrárne a ústavne nekonformné (časť III.C, s. 8 – 10 sťažnosti).

10. Sťažovateľka v nadväznosti na to uvádza, že *„[v] prípade, ak by podľa ustanovenia § 11 ods. 1 ZoDPH transakcia sťažovateľa bola posúdená ako nadobudnutie tovaru zo zahraničia, t. j. v zmysle § 2 ods. 1 ZoDPH by bola predmetom dane z pridanej hodnoty, sú splnené všetky zákonné predpoklady podľa ZoDPH pre aplikáciu ustanovení ZoDPH o trojstrannom obchode oslobodeného od DPH.“*. Najvyšší súd sa podľa sťažovateľky v odôvodnení svojho rozhodnutia žiadnym spôsobom nezaoberal jej hmotnoprávnymi námietkami o trojstrannom obchode, ktoré sa javia v daných súvislostiach ako rozhodujúce. Najvyšší súd nezaujal žiadne stanovisko k tomu, či v napadnutom konaní dochádza k oslobodeniu od dane pri trojstrannom obchode v zmysle § 45 zákona o DPH, hoci tieto skutočnosti sťažovateľka namietala tak v žalobe, ako aj v podanom odvolaní. Sťažovateľka uvádza, že *„[n]ajvyšší súd iba formálne citoval zákonné ustanovenia o trojstrannom obchode, avšak žiadnym spôsobom tieto ustanovenia neinterpretoval a neaplikoval v odôvodnení svojho rozhodnutia. Takýto postup je v rozpore s rozhodovacou praxou Ústavného súdu Slovenskej republiky...“*

Správca dane napriek svojim zisteniam uvedeným v protokole a dokonca aj vo svojom rozhodnutí nevyslovil existenciu trojstranného obchodu, a to aj napriek konštatovaniu, že:

- *na obchode sa zúčastňujú vždy 3 osoby (poľský dodávateľ L [REDACTED], sťažovateľ ako 1. odberateľ a česká spoločnosť M [REDACTED] ako 2. odberateľ),*
- *predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa (poľská spol. L [REDACTED]) k druhému odberateľovi (česká spol. M [REDACTED]) z jedného členského štátu (Poľsko) do iného členského štátu (ČR),*
- *osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch (ČR, SR, Poľsko - vyplýva to z IČDPH uvádzaných na faktúrach),*
- *sťažovateľ použil voči dodávateľovi aj voči druhému odberateľovi rovnaké IČ DPH,*
- *tovar prepravil prepravca na účet sťažovateľa,*
- *český odberateľ použil české IČ DPH,*
- *sťažovateľ v daňovom priznaní vyplnil riadok 35 (dodanie tovaru prvým odberateľom), kde sťažovateľ uviedol sumu 210.402,14 EUR,*
- *sťažovateľ podal riadne a včas súhrnný výkaz k DPH,*
- *sťažovateľ dodávky tovaru riadne uviedol v súhrnom výkaze DPH, kde pri nich uviedol kód 1, teda kód pre trojstranný obchod.*

čím sú splnené všetky zákonom stanovené predpoklady podľa § 45 ods. 1 ZoDPH pre určenie transakcie ako trojstranného obchodu“ (časť III.D, s. 10 – 14 sťažnosti).

11. *Ďalšie pochybenia súdov mali spočívať v nezadovážení si potrebných dôkazov a podkladov pre rozhodnutie, resp. neúplnosti administratívneho spisu, v rozhodovaní nepríslušným správcom dane, nedodržaní zákonnej lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru a v nedostatkoch pri doručovaní písomností (časť III.E – F, s. 14 – 19 sťažnosti).*

12. *Sťažovateľka uzatvára, že „[p]rávne závery Najvyššieho súdu SR sú so zreteľom na skutkový stav zjavne neodôvodnené, svojvoľné, arbitrárne a z ústavného hľadiska*

neospravedlivo a neudržateľné. Jeho nevyvrátiteľným následkom je odmietnutie spravodlivosti a porušenie základného práva sťažovateľa na spravodlivú súdnu ochranu.“

13. S ohľadom na už uvedené sťažovateľka žiada, aby ústavný súd o jej sťažnosti náležom takto rozhodol:

„Základné právo sťažovateľa, a to právo na súdnu ochranu v zmysle Čl. 46 ods. 1 a ods. 2 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 Najvyššieho súdu SR v konaní vedenom pod sp. zn. 3Sžf/1/2016 zo dňa 24.05.2017.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2016 zo dňa 24.05.2017 sa zrušuje a vec sa vracia na ďalšie konanie.

Podľa § 36 ods. 2 zákona č. 38/1993 Z. z. o organizácii 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.“

II.

14. 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.

15. 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 ktorých prerokovanie 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.

16. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (porov. napr. I. ÚS 105/06, II. ÚS 66/2011, III. ÚS 155/09, IV. ÚS 35/02). Za zjavne neopodstatnený v už uvedenom zmysle považoval ústavný súd aj návrh sťažovateľky.

17. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 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.

18. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Ústavný súd už v rámci svojej judikatúry vyslovil, že obsahom základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01), ako aj konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. Pokiaľ ide o medze zasahovania ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ústavnému súdu neprislúcha hodnotiť správnosť skutkových záverov či právneho posúdenia veci

všeobecnými súdmi, pretože nie je prieskumným súdom, nadriadeným súdom a ani ochrancom zákonnosti (obdobne napr. II. ÚS 1/95, II. ÚS 71/07, III. ÚS 26/08, I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06, I. ÚS 88/07).

19. Ústavný súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí v rámci uvedených kritérií, dospel k záveru, že na všetky námietky týkajúce sa procesného postupu správcu dane (trvajúce prerušenie konania, 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 súdy, pričom ústavný súd sa s ich závermi plne stotožňuje a v podrobnostiach na ne odkazuje. K námietke nedodržania zákonnej lehoty na vydanie dodatočného platobného výmeru, ktoré 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 nie je možné 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 nedosahuje ústavnoprávny rozmer.

20. Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa hmotnoprávneho posúdenia veci, z napadnutých rozhodnutí vyplýva, že všeobecné súdy vychádzali zo skutkových zistení, podľa ktorých „*kontrolovaný daňový subjekt nakupoval tovar od poľských dodávateľov (C [REDACTED] WROCLAW S.A. a L [REDACTED] SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA SPOLKA KOMANDYTOWA) pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliла Slovenská republika. Tento tovar bol prepravovaný z Poľskej republiky (od poľských dodávateľov) do Českej republiky, kde si ho kontrolovaný daňový subjekt prevzal a následne predal.*“ (pozri s. 15 rozsudku krajského súdu). Z týchto skutkových záverov vychádzal pri prerokovaní odvolania aj najvyšší súd (pozri s. 8 rozsudku najvyššieho súdu). Sťažovateľka v priebehu konania pred odvolacím finančným orgánom začala tvrdiť, že uvedená transakcia mala byť posúdená ako trojstranný obchod (aj napriek tomu, že sama sťažovateľka v daňovom priznaní uviedla daň, ktorú by v prípade trojstranného obchodu neuvádzala, keďže ten je od dane oslobodený). 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.

21. Sťažovateľka v žalobe proti rozhodnutiu odvolacieho správneho orgánu spochybňovala už citované skutkové zistenia, keď vo vzťahu k transakcii so spoločnosťou L [REDACTED] tvrdila, že tovar bol prepravený od poľskej spoločnosti L [REDACTED] priamo spoločnosti M [REDACTED] v Českej republike (s. 10 žaloby). Vo vzťahu k spoločnosti C [REDACTED] uvádzala, že tovar bol od uvedenej spoločnosti prevezený do Českej republiky, kde mala sťažovateľka uzatvorenú zmluvu o skladovaní so spoločnosťou I [REDACTED] s. r. o. a následne bol predaný sťažovateľkou v Českej republike (pozri s. 15 žaloby; pričom však

sťažovateľka neuviedla, kto tovar prebral, obmedzuje sa na tvrdenie, že to správca dane nezisťoval), z čoho vo vzťahu k obom transakciám odvodzovala, že mali byť posúdené ako trojstranný obchod (s. 18 a 20 žaloby). Súčasne sa však podľa zistení krajského súdu mal zástupca sťažovateľky [REDACTED] na pojednávaní 14. mája 2012 vyjadriť tak, že „po prešetrení všetkých skutočností dospel k záveru, že zdaniteľné transakcie, ktoré považoval za trojstranný obchod, nie sú v skutočnosti trojstranným obchodom.“. Za daných okolností posúdil krajský súd argumentáciu trojstranným obchodom ako účelovú. Najvyšší súd v napadnutom rozhodnutí poukázal na definíciu trojstranného obchodu, avšak podľa názoru sťažovateľky ju na daný prípad následne neaplikoval. Ústavný súd konštatuje, že aj keď najvyšší súd mohol k tejto otázke zaujať explicitnejšie stanovisko, z jeho rozhodnutia je možné odvodiť, že uvedenú transakciu za takto vymedzený trojstranný obchod nepovažoval, a preto neaplikoval príslušný § 45 zákona o DPH, na ktorý sa odvolávala sťažovateľka. Je zrejmé, že najvyšší súd vychádzal z už vymedzeného skutkového stavu, podľa ktorého tovar prevzal „kontrolovaný daňový subjekt“, teda sťažovateľka (to vyplýva z formulácií, podľa ktorých ak sa sťažovateľka ako slovenský platiteľ dane rozhodla predávať tovar v inom členskom štáte, bola povinná sa v tomto štáte – mieste dodania zaregistrovať pre DPH, pretože v tomto členskom štáte nadobudla tovar z iného členského štátu; pozri s. 14 rozhodnutia najvyššieho súdu), a nie subjekt odlišný od sťažovateľky. Na tento skutkový stav aplikoval § 17 a § 49 zákona o DPH. Za daného skutkového stavu je argumentácia najvyššieho súdu priliehavá a vyčerpávajúca. 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 (aj s ohľadom na meniacu sa argumentáciu sťažovateľky) 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, že by považoval iné skutkové závery za priliehavejšie. Ani napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu nevykazuje vady, pre ktoré by bolo na mieste jeho zrušenie. 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 zjavne neopodstatnenú.

22. Len stručne k námietke, podľa ktorej „*odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR je v zjavnom logickom rozpore, pretože za žiadnych okolností nemožno pri základe dane 5,73 EUR vypočítať výšku dane 5,73 EUR*“, ústavný súd uvádza, že suma 5,73 € nepredstavovala základ dane, ale samotnú daň, pričom spôsob jej výpočtu je zrejmý zo sťažovateľkou priloženého dodatočného platobného výmeru (bod 2, s. 4 – 5). Ide teda evidentne o chybu v písaní zo strany najvyššieho súdu.

23. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikovateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky Veľkej komory ESLP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29 alebo Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné (ide o prípady, kde má uložená daňová povinnosť sankčný charakter – napr. vo forme sankčného navýšenia dane – porovnaj Jussila proti Fínsku, body 34 – 35). V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľke neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale vyrubili jej daň, ktorú bola povinná platiť na základe platných právnych predpisov. Nedošlo teda k uloženiu sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj túto časť ústavnej sťažnosti pri predbežnom prerokovaní odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

24. Berúc do úvahy uvedené skutočnosti, ústavný súd rozhodol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde tak, ako to vyplýva z výroku tohto uznesenia.

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

V Košiciach 10. mája 2018