



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 247/2018-12

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 10. mája 2018 predbežne prerokoval sťažnosti obchodnej spoločnosti ISPro, s. r. o., Budovateľská 1500/4, Stropkov-Sitník, zastúpenej advokátom JUDr. Ivom Babjakom, advokátska kancelária, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 7/2016 z 13. decembra 2017 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 9/2016 z 13. decembra 2017 a takto

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

Sťažnosti obchodnej spoločnosti ISPro, s. r. o., odmieta ako zjavne neopodstatnené.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 18. apríla 2018 doručená sťažnosť spoločnosti ISPro, s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy

Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie 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. 6 Sžf 7/2016 z 13. decembra 2017. Toho istého dňa bola ústavnému súdu doručená ústavná sťažnosť sťažovateľky vo veci namietaného porušenia totožných práv rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 9/2016 z 13. decembra 2017. Uznesením pléna ústavného súdu sp. zn. PLs. ÚS 4/2018 z 25. apríla 2018 bolo rozhodnuté o spojení oboch vecí na spoločné konanie.

2. Napadnutým rozsudkom sp. zn. 6 Sžf 7/2016 z 13. decembra 2017 bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) č. k. 2 S 30/2015-46 z 20. novembra 2015 a bol zamietnutý návrh sťažovateľky na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom Európskej únie. Predmetom konania pred krajským súdom bola žaloba proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací správny orgán“) č. 864033/2015 z 12. júna 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Prešov – pobočky Bardejov (ďalej len „správca dane“) č. 68878/2015 z 13. marca 2015, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3 088,99 €, nebol jej priznaný nadmerný odpočet v sume 1 178 € a bola jej vyrubená daň v sume 910,18 €.

3. Napadnutým rozsudkom sp. zn. 6 Sžf 9/2016 z 13. decembra 2017 bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6 S 24/2015-43 z 20. novembra 2015 a bol zamietnutý návrh sťažovateľky na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom Európskej únie. Predmetom konania pred krajským súdom bola žaloba proti rozhodnutiu odvolacieho správneho orgánu č. 1100305/1/160960/2015/5057 z 15. apríla 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 9711401/5/2759/2015/3847/Puz z 19. januára 2015, ktorým bol sťažovateľke vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 5 297,74 €, nebol jej priznaný nadmerný odpočet v sume 4 143,82 € a bola jej vyrubená daň v sume 1 153,92 €.

4. Sťažovateľka v oboch konaniach pred krajským súdom spochybňovala zákonnosť rozhodnutí správcu dane okrem iného preto, že v oboch prípadoch nedodrжал lehotu na vydanie rozhodnutia podľa § 30a 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 a poplatkov“). Krajský súd k uvedenej námietke uviedol, že správca dane rozhodol v súlade s § 68 ods. 5 a 6 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“) v spojení s § 65 daňového poriadku „v rámci vyrubovacieho konania, v ktorom už iné lehoty zákon neupravuje“ (s. 14 oboch rozsudkov krajského súdu).

5. Najvyšší súd k uvedenej argumentácii krajského súdu doplnil, že „je pravdou, že zákon neupravuje lehoty na vydanie rozhodnutia v prípade zrušenia a vrátenia rozhodnutia žalovaným.“, avšak aj podľa názoru najvyššieho súdu „v takom prípade bolo potrebné postupovať v zmysle ust. § 30a daňového poriadku, ktorého lehoty sú všeobecné a systematicky zaradené v prvej časti zákona s názvom ZÁKLADNÉ A VŠEOBECNÉ USTANOVENIA. Na základe vyššie uvedeného je možné dať žalobcovi za pravdu, že došlo k procesnému pochybeniu správcu dane. Na druhej strane je nutné konštatovať, že toto procesné pochybenie nemalo a nemôže mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ktoré je v ostatnom vecne správne“ (pozri s. 15 oboch napadnutých rozhodnutí najvyššieho súdu).

6. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach uvádza, že s takýmto názorom najvyššieho súdu nesúhlasí, pretože je v rozpore s ústavne konformným výkladom príslušných ustanovení zákona o správe daní a poplatkov vo vtedy platnom znení, ako aj s ustanoveniami daňového poriadku. Uvádza, že čl. 59 ods. 2 ústavy explicitne stanovuje, že dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona. Postup daňových orgánov, ktorý predchádza vydaniu rozhodnutia o vyrubení dane či určení jej rozdielu, musí byť striktne podľa zákona. Nie je prípustná žiadna odchýlka od postupu, ktorý stanovuje zákon. Sťažovateľka z toho odvodzuje, že „[a]k daňový orgán (§ 4 Daňového poriadku) v priebehu daňovej kontroly alebo v priebehu vyrubovacieho konania nepostupuje podľa

*zákona, resp. poruší niektorú zo svojich zákonom stanovených povinností, resp. neumožní kontrolovanému daňovému subjektu realizáciu niektorého z jeho zákonných práv, žiadne rozhodnutie daňového orgánu, ktoré je zavŕšením daňovej kontroly, sa nemôže považovať za zákonné.“. V tejto súvislosti poukazuje na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008, podľa ktorého je základnou zásadou daňového konania zásada zákonnosti. Ďalej uvádza, že „výnos daní ako príjmov rozpočtu sa nemôže dosiahnuť na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo stanovuje zákon alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona.“. Aj ústavný súd podľa sťažovateľky v náleze sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015 zdôraznil, že „aj keď ústavný súd pri svojej rozhodovacej činnosti uprednostňuje materiálne poňatie právneho štátu, nemôže rezignovať na svoju funkciu súdneho orgánu ochrany ústavnosti, a preto nemôže prehliadať závažné procesné pochybenia, ku ktorým dôjde v postupe a rozhodovaní príslušných orgánov verejnej moci, ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv.“. Sťažovateľka argumentuje, že v ďalšom zo svojich nálezov ústavný súd uviedol: „právo na súdnu a inú ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy) patrí k základným komponentom právneho štátu. Pre daňovú oblasť je vo vzťahu k tomuto právu najvýznamnejšia skutočnosť že daňový subjekt nesmie byť v žiadnej fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený alebo obmedzený v uplatnení svojich procesných práv. Princíp legality (čl. 2 ods. 2 ústavy) vyjadruje, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Štátne orgány môžu teda konať iba to, čo je zákonom povolené, a to ešte iba v rozsahu a spôsobom, ako im zákon dovoľuje. Z tejto zásady vyplýva množstvo obmedzení pre oblasť správy daní. Správca dane napr. nesmie vykladať zákon extenzívnym spôsobom.“ Z citovaných rozhodnutí podľa sťažovateľky vyplýva, že pri ukladaní daní nie je pre správcu dane prípustná žiadna odchýlka od zákona a že jeho úkony nemožno posudzovať výlučne podľa obsahu, ale aj z hľadiska formy. Ak formálny úkon správcu dane pri daňovej kontrole alebo vo vyrubovacom konaní nie je vykonaný v súlade so zákonom, potom ani rozhodnutie o vyrubení dane či určení jej rozdielu nemožno považovať za zákonné.*

7. Sťažovateľka ďalej poukazuje na právo na prerokovanie vecí bez zbytočných priet'ahov, ktoré je na zákonnej úrovni zabezpečené prostredníctvom § 30a zákona o správe daní a poplatkov a s účinnosťou od 1. januára 2012 je upravené v § 65 daňového poriadku. Sťažovateľka poukazuje aj na ďalšie rozhodnutia ústavného súdu, v ktorých konštatoval, že právna neistota osoby sa odstráni až právoplatným rozhodnutím vo veci (I. ÚS 47/96), v ktorých priznal právo na prerokovanie vecí bez zbytočných priet'ahov aj v konaní orgánov verejnej správy (II. ÚS 62/99) alebo podľa ktorých nedodržaním zákonom stanovenej lehoty na rozhodnutie v správnom konaní sa správny orgán dopúšťa zbytočných priet'ahov v konaní (II. ÚS 14/01).

8. Sťažovateľka uzatvára, že konštatovaním, že vo veci došlo k procesnému pochybeniu, avšak toto pochybenie nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia, ktoré je inak vecne správne, došlo k odchýleniu sa od už citovanej judikatúry bez uvedenia dôvodu a postup najvyššieho súdu je teda treba hodnotiť ako svojvoľný. Nedostatočným odôvodnením rozsudkov najvyššieho súdu došlo podľa sťažovateľky k porušeniu jej základných práv.

9. Sťažovateľka preto navrhuje, aby ústavný súd nálezom konštatoval porušenie jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a napadnuté rozsudky najvyššieho súdu zrušil a veci vrátil najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

## II.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. Podstatou ústavných sťažností je nesúhlas sťažovateľky so záverom najvyššieho súdu, podľa ktorého procesné pochybenie správneho orgánu spočívajúce v nedodržaní lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia, ktoré je v ostatnom vecne správne. Sťažovateľka sa domnieva, že pokiaľ niektorý formálny úkon správcu dane nebol vykonaný v súlade so zákonom (v tomto prípade šlo o nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia), ani jeho rozhodnutie nemožno považovať za zákonné. Pri ukladaní daní nie je podľa nej možné rozlišovať mieru závažnosti procesného pochybenia správcu dane.

15. Ústavný súd nespochybňuje tvrdenie sťažovateľky, podľa ktorého je základnou zásadou daňového konania zásada zákonnosti. Táto zásada, ako správne poukazuje sťažovateľka, vyplýva z čl. 59 ods. 2 ústavy. Sťažovateľka však z uvedenej zásady odvodzuje nesprávny záver, že každé procesné pochybenie daňového orgánu musí nutne zakladať nezákonnosť, a teda aj protiústavnosť celého rozhodnutia. Už aj z judikatúry ústavného súdu, na ktorú odkazuje sama sťažovateľka, vyplýva, že ústavnú relevanciu majú len „závažné procesné pochybenia... ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv“ (nález sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015). Takýmto pochybením môže byť aj nedodržanie zákonom stanovenej lehoty, avšak len za situácie, keď v dôsledku neho dochádza k zásahu do podstaty niektorého zo základných práv. V tomto smere ústavný súd poukazuje na nález sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010, v ktorom sa zaoberal konkrétne povahou lehôt v daňovom konaní. V tomto náleze výslovne odlíšil proces meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti, výsledkom ktorého je vydanie platobného, resp. dodatočného platobného výmeru, od daňovej kontroly, ktorá je procesom smerujúcim k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu). 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 však nie je možné vzťahovať na proces meritórneho rozhodovania daňového orgánu, ktorého podstata je odlišná, pretože počas neho nedochádza k zásahu do individuálnej sféry jednotlivca v už uvedenom zmysle. Samozrejme, aj s ohľadom na princíp právnej istoty je žiaduce, aby správne orgány dodržiavali zákonom stanovené lehoty, avšak ich porušenie samo osebe nie je zásahom do práva na spravodlivý proces účastníka. Nedodržanie takýchto lehôt môže mať v závislosti od situácie za následok konštatovanie priesťahov v konaní (práve tejto otázky sa týkali rozhodnutia citované sťažovateľkou – sp. zn. I. ÚS 47/96, sp. zn. II. ÚS 62/99, sp. zn. II. ÚS 14/01), avšak ani existencia priesťahov nezakladá nezákonnosť rozhodnutia ako takého. Napadnuté rozhodnutia najvyššieho súdu, podľa ktorých nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia v konkrétnom prípade nemalo za následok nezákonnosť platobného výmeru, sú preto odôvodnené ústavne akceptovateľným spôsobom.

16. S ohľadom na už uvedené 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