

SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 222/2015-28

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 15. apríla 2015 v senáte zloženom z predsedu Sergeja Kohuta (sudca spravodajca) a zo sudcov Lajosa Mészárosa a Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosť [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ], zastúpeného advokátkou JUDr. Ivetou Rajtákovou, Advokátska kancelária, Štúrova 20, Košice, vo veci namietaného porušenia jeho základných práv na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 a postupom, ktorý predchádzal jeho vydaniu, a takto

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

Sťažnosť [REDAKOVANÉ] o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

**O d ô v o d n e n i e :**

**I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 23. mája 2013 doručená sťažnosť [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] (ďalej len „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia jeho základných práv na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013, ktorou žiadal vydať tento nález:

„Právo sťažovateľa [REDAKOVANÉ]

*- domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva na súde zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,*

*- na právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,*

*- na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zakotvené v článku 46 ods. 2 Ústavy SR*

*bolo rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf/15/2012 zo dňa 27. 2. 2013 a postupom, ktorý mu predchádzal, porušené.*

*Ústavný súd Slovenskej republiky zakazuje Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky pokračovať v porušovaní namietaných práv sťažovateľa.*

*Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf/15/2012 zo dňa 27. 2. 2013 a vracia vec Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.*

*Odporca je povinný nahradiť sťažovateľovi všetky trovy tohto konania.“*

Ako vyplynulo z podanej sťažnosti a jej príloh, sťažovateľ bol ako žalobca účastníkom konania vedeného pred Krajským súdom v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) pod sp. zn. 7 S 26/2011, v ktorom sa proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia č. I/223/20205-126057/2010/991545-r z 13. decembra 2010 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie žalovaného“). Žalovaný napadnutým rozhodnutím zamietol odvolanie sťažovateľa proti platobnému výmeru Daňového úradu Košice V (ďalej len „správca dane“) č. 709/230/36933/06/ZIM z 3. novembra 2006 vydanému podľa § 44 ods. 4 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“), ktorým bol sťažovateľovi ako daňovému subjektu postupom podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2002 v sume 1 969,29 € (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“).

Sťažovateľ v žalobe o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného doručenej krajskému súdu 28. februára 2011 poukázal na to, že skorší platobný výmer správcu dane na predpis rozdielu dane z pridanej hodnoty za mesiac január 2002 v sume 1 926,29 € č. 709/230/36933/06/ZIM z 3. novembra 2006 napadol odvolaním, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. I/223/12657-77383/2007/992517-r z 12. októbra 2007 tak, že jeho odvolanie zamietol, avšak po tom, čo krajský súd rozsudkom č. k. 7 S 109/2007-119 z 2. septembra 2009 jeho žalobu zamietol, najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 3 Sžf 128/2009 z 8. apríla 2010 rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/12657-77383/2007/992517-r z 12. októbra 2007 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd v tomto rozsudku vyslovil, že postupom riaditeľa správcu dane pri vykonávaní daňovej kontroly u sťažovateľa došlo k obídeniu § 3 a § 24 zákona o správe daní týkajúcich sa miestnej príslušnosti správcu dane a vylúčenia zamestnancov správcu dane z daňového konania. Formálne síce i naďalej konal správca dane, avšak v skutočnosti daňovú kontrolu vykonali zamestnanci iného daňového úradu, hoci zamestnanci správcu dane neboli z daňového konania vylúčení. Takýto postup bol v rozpore s § 3 a § 24 zákona o správe daní. Sťažovateľ zdôraznil, že správne orgány sú viazané právnym názorom súdu (§ 250j ods. 6 Občianskeho súdneho poriadku), avšak pri vydávaní napadnutého rozhodnutia sa žalovaný týmto názorom neriadil. Ďalej sťažovateľ v žalobe uviedol, že nesúhlasí s tvrdením žalovaného, v zmysle ktorého napriek tomu, že kontrolná skupina komunikovala so sťažovateľom a doručovala mu oznámenia o pokračovaní vo výkone daňovej kontroly, v skutočnosti nevykonávala u sťažovateľa takú činnosť, ktorú by bolo možné označiť za vykonanie daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľa sa žalovaný týmito tvrdeniami snaží vyhnúť následkom nezákonne vykonávanej daňovej kontroly. Sťažovateľ poukázal na nález ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009, v zmysle ktorého ak účastník daňovej kontroly spochybnil nezaujatosť všetkých zamestnancov správcu dane, nemal správca dane na výber ako ďalej postupovať – bol povinný postupovať v zmysle zákona o správe daní, o námietke rozhodnúť, a nie tento zákonom predpísaný postup obísť tým, že bez rozhodnutia o námietke zaujatosti sa všetci zamestnanci správcu dane fakticky vylúčia z konania a nahradia sa zamestnancami iného orgánu podriadeného tomu istému vyššiemu orgánu, a to bez zmeny miestnej príslušnosti.

Týmto nálezom ústavného súdu bol zrušený rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 SžoKS 43/2006 z 27. septembra 2006 vydaný v konaní o žalobe sťažovateľa (v inej veci) a vec bola vrátená najvyššiemu súdu na ďalšie konanie.

Krajský súd o žalobe sťažovateľa o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/223/20205-126057/2010/991545-r z 13. decembra 2010 rozhodol rozsudkom č. k. 7 S 26/2011-76 z 28. decembra 2011 tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/223/20205-126057/2010/991545-r z 13. decembra 2010, ako aj platobný výmer Daňového úradu Košice V č. 709/230/36933/06/ZIM z 3. novembra 2006, vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a sťažovateľovi priznal náhradu trov konania. Ako vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu, za rozhodujúcu námietku sťažovateľa považoval námietku týkajúcu sa nálezu ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009, pretože z tohto nálezu je zrejmé, že v konaní došlo k porušeniu práva daňového subjektu na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky v súvislosti so zmenou miestnej príslušnosti konajúceho správcu dane, keď daňovú kontrolu u sťažovateľa vykonávali zamestnanci daňovej správy pôsobiaci na inom daňovom úrade bez toho, aby došlo k zmene miestnej príslušnosti z dôvodov a postupom uvedených v zákone. V zmysle záverov tohto nálezu a rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 118/2009 z 26. októbra 2009 (tu mal krajský súd zrejme na mysli rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 128/2009 z 8. apríla 2010, pozn.) daňová kontrola u sťažovateľa bola začatá, ale neukončená, vykonávaná zamestnancami iného než miestne príslušného správcu dane (Daňového úradu Prešov I), bola realizovaná v rozpore s § 3 a § 24 zákona o správe daní. Predmetná daňová kontrola sa fakticky hodnotí ako nezákonná (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). Krajský súd preto dospel k záveru, že s prihliadnutím najmä na citovaný nález ústavného súdu nebolo inej možnosti, než rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Proti rozsudku krajského súdu č. k. 7 S 26/2011-76 z 28. decembra 2011 podal odvolanie žalovaný a s poukazom na to, že krajský súd vec po právnej i skutkovej stránke posúdil nesprávne, navrhol odvolaciemu súdu rozsudok krajského súdu zmeniť a žalobu

sťažovateľa zamietnuť. Žalovaný v odvolaní uviedol, že sťažovateľ neumožnil vykonanie daňových kontrol dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia december 2000, február – december 2001 a január 2002, preto bola daň určená za tieto zdaňovacie obdobia na základe pomôcok. Vykonaním kontroly na základe žiadosti riaditeľa správcu dane boli poverení zamestnanci Daňového úradu Prešov I. Pokiaľ krajský súd vychádzal z nálezů ústavného súdu z 10. decembra 2009 a s jeho argumentáciou sa stotožnil, vychádzal z predpokladu, že sťažovateľ podal námietku zaujatosti voči všetkým zamestnancom správcu dane a že daňové kontroly boli u sťažovateľa vykonané. Ako však vyplýva z obsahu administratívneho spisu, sťažovateľ námietku zaujatosti voči všetkým zamestnancom správcu dane nepodal. Preto nešlo ani o formálne obídienie rozhodovania o zaujatosti zamestnancov správcu dane zmenou miestnej príslušnosti, ako to predpokladá názor ústavného súdu. Pokiaľ riaditeľ správcu dane požiadal žalovaného, aby vykonaním daňových kontrol boli poverení zamestnanci organizačne začlenení na iný daňový úrad, takýto postup neoznačil za nezákonný ani ústavný súd a ani najvyšší súd. Podľa názoru žalovaného daňová kontrola bola začatá, avšak nebola nikdy u sťažovateľa fakticky vykonávaná. Pri začatí daňovej kontroly dňom uvedeným v písomnom oznámení o jej začatí navyše konali zamestnanci správcu dane. Samotný výkon daňovej kontroly vyžaduje súčinnosť daňového subjektu tak, ako mu je uložená zákonom. Sťažovateľ však potrebnú súčinnosť neposkytol, daňové doklady nepredložil, preto mu daň bola určená podľa pomôcok. Ak nebola daňová kontrola fakticky vykonávaná vôbec, nemohli ju vykonať ani zamestnanci nepríslušného daňového úradu a nemohla byť vykonaná ani nezákonne. Žalovaný poukázal i na to, že daňová kontrola je proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu. O daňovej povinnosti sa rozhoduje vo vyrubovacom konaní (t. j. v daňovom konaní) vydaním platobného výmeru.

Najvyšší súd o podanom odvolaní rozhodol rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 tak, že rozsudok krajského súdu č. k. 7 S 26/2011-76 z 28. decembra 2011 zmenil a žalobu zamietol.

Sťažovateľ v sťažnosti na porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 najprv poukázal na skoršie rozhodnutia vydané žalovaným, krajským súdom, najvyšším súdom (najmä rozhodnutie sp. zn. 3 Sžf 9/2007 z 19. apríla 2007) a ústavným súdom (najmä nález sp. zn. II. ÚS 118/08 z 10. decembra 2009) týkajúce sa kontroly dane z pridanej hodnoty u sťažovateľa a následne vydaných platobných výmerov, odcitoval dotknuté zákonné ustanovenia zákona o správe daní (§ 1 ods. 1, § 15 a § 25a), zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení do 31. decembra 2001 (§ 2, § 4) a porušenie svojich označených základných práv odôvodnil tým, že rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 je nedostatočne odôvodnený, arbitrárny a svojvoľný. Sťažovateľ poukázal na to, že žalovaný bol viazaný právnym názorom vysloveným v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 128/2009 z 8. apríla 2010 (tento rozsudok vychádzal zo záverov nálezu ústavného súdu sp. zn. II. ÚS 118/08 z 10. decembra 2009 vo vzťahu k výkonu kontroly zamestnancami iného než miestne príslušného daňového úradu a rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 9/2007 z 19. apríla 2007 zaoberajúceho sa lehotou, v ktorej je správca dane povinný daňovú kontrolu vykonať). Napriek tomu najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 bez toho, aby boli zmenené skutkové okolnosti veci, dospel k opačnému právnemu záveru, názor vyslovený ústavným súdom sp. zn. II. ÚS 118/08 z 10. decembra 2009 označil za ojedinelé vybočenie z ustálenej judikatúry ústavného súdu a názor vyslovený v skoršom rozsudku najvyššieho súdu (v rovnakej veci) poprel svojím rozsudkom s odkazom na vyvíjajúcu sa judikatúru najvyššieho súdu. Hoci sťažovateľ nespochybňuje záver, podľa ktorého právny názor vyslovený v náleze ústavného súdu vydanom v konaní o individuálnej sťažnosti je záväzný iba pre dané individuálne konanie, ktoré rozhodovaniu ústavného súdu predchádzalo, jeho nerešpektovanie v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 je prejavom svojvôle, pretože tento nález bol vydaný vo vzťahu k rovnakej kontrole, aká bola i základom prerokúvanej veci najvyšším súdom; najvyššiemu súdu nepatrí hodnotiť právne názory ústavného súdu. Rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 je za tejto situácie nepredvídateľným rozhodnutím porušujúcim legitímne očakávanie sťažovateľa a je v rozpore s požiadavkou právnej istoty. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že rozsudok

najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 nie je dostatočne odôvodnený, je to tak z dôvodu, že sa nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľa uvedenou najmä v jeho žalobe (ktorá vyvracia argumentáciu žalovaného v odvolaní). Ďalej sťažovateľ poukázal na to, že najvyšší súd sa nevysporiadal s odôvodnením napadnutého rozhodnutia žalovaného a nesprávne zaujal stanovisko, že žalovanému neprislúcha v odvolacom konaní proti platobnému výmeru o určení dane podľa pomôcok podrobnejšie preverovať zákonnosť priebehu daňovej kontroly, existencie námietok podaných žalobcom voči všetkým zamestnancom správcu dane a vysporiadať sa s námietkami žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane. Nesprávnosť tohto názoru vyplýva aj z toho, že je v rozpore so skoršou judikatúrou najvyššieho súdu (rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. M-Sž doV 1/10). Zákonným predpokladom na určenie dane podľa pomôcok je to, že daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, pričom takýto dôsledok je možný len v situácii, ak daňová kontrola nebola nezákonná. Pokiaľ najvyšší súd poukázal v odôvodnení svojho rozhodnutia na uznesenia ústavného súdu, ktorými boli v iných súvisiacich veciach sťažnosti sťažovateľa odmietnuté, ide o prípady, keď sa ústavný súd vecou meritórne nezaoberal. Najvyšší súd tak vydaním rozsudku sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 neposkytol sťažovateľovi ochranu v zmysle piatej časti Občianskeho súdneho poriadku v spojení s čl. 46 ods. 1 ústavy, nenapravil pochybenie žalovaného, a tým porušil základné právo sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.

## II.

Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Ústavný súd návrh predbežne prerokuje 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“) na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa a zisťuje, či nie sú dôvody na jeho odmietnutie podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy, na prerokovanie ktorých nemá právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Sťažovateľ v sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy adresovanej ústavnému súdu vyjadruje svoje výhrady proti rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013, ktorým podľa jeho názoru došlo k neprípustnému zásahu do jeho základných práv na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.

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

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Do obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy patrí aj ochrana, ktorá sa účastníkovi konania poskytuje pri rozhodovaní o žalobách proti rozhodnutiam správnych orgánov. Poskytnutie takejto právnej ochrany však nemožno považovať za právo na úspech v takomto konaní.

Podmienky a podrobnosti o súdnej a inej právnej ochrane ustanoví zákon (čl. 46 ods. 4 ústavy).

Podľa čl. 51 ods. 1 ústavy domáhať sa práv uvedených v čl. 46 ústavy sa možno len v medziach zákonov, ktoré tieto ustanovenia vykonávajú.

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

Reálne uplatnenie základného práva na súdnu ochranu predpokladá, že účastníkovi súdneho konania sa táto ochrana dostane v zákonom predpokladanej kvalite, pričom výklad a používanie zákonných ustanovení príslušných procesných predpisov musí v celom rozsahu rešpektovať základné právo účastníkov na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

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).

Zo zistení ústavného súdu vyplýva, že námietky uplatnené sťažovateľom v žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného a v samotnej sťažnosti adresovanej ústavnému súdu sú v zásade identické, a preto ústavný súd v ďalšom poukazuje najmä na tie časti namietaného rozsudku najvyššieho súdu, v ktorom sa najvyšší súd ako odvolací súd

s týmito námietkami zaoberal, pričom úlohou ústavného súdu bolo posúdiť, či sa najvyšší súd s nimi vysporiadal ústavne akceptovateľným spôsobom.

Najvyšší súd okrem iného v odôvodnení rozsudku sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 uviedol:

*«Najvyšší súd Slovenskej republiky... preskúmajúc napadnutý rozsudok prvostupňového súdu ako i obsah súdneho a administratívneho spisu v rozsahu odvolania, ktorým žalovaný namieta nesprávne právne a vecné posúdenie splnenia podmienok na určenie dane podľa pomôcok, konštatuje, že sa nemožno stotožniť s právnym názorom krajského súdu premietnutým do enunciátu a odôvodnenia odvolaním napadnutého rozsudku.*

*Z obsahu žaloby a vyjadrenia žalobcu k podanému odvolaniu v tejto veci pre odvolací súd ako sporná medzi účastníkmi vyvstáva otázka posúdenia absolútnej povinnosti žalovaného zohľadniť v rámci odvolacieho konania o určenie dane podľa pomôcok právny názor vyslovený v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/2008 z 10. decembra 2009, a to konkrétne pri posudzovaní splnenia podmienok na určenie predmetnej dane podľa pomôcok vo vzťahu k zákonnosti priebehu daňovej kontroly.*

*Žalobca odvolávajúc sa na obsah vyššie uvedeného nálezu ústavného súdu vidí porušenie zákona v nezákonnom obídení ustanovenia § 3 a § 24 zákona o správe daní a poplatkov pri kreovaní kontrolnej skupiny zameranej na preverenie alebo zistenie daňovej povinnosti žalobcu na DPH za zdaňovacie obdobie január 2002, čo v konečnom dôsledku spôsobilo nezákonnosť začatej daňovej kontroly a absenciu podmienok na určenie predmetnej dane podľa pomôcok. Žalobca taktiež poukázal na skutočnosť, že po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nebol povinný zamestnancom správcu dane poskytovať súčinnosť a predkladať doklady potrebné k zisteniu daňovej povinnosti na DPH.*

*Naopak, žalovaný nevidí povinnosť bezvýhradného aplikovania právneho záveru obsiahnutého v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 z dôvodu neexistencie skutkových predpokladov, z ktorých uvedený právny záver vychádza, t. j. neuskutočnenie spornej daňovej kontroly z dôvodu nespôlupráce žalobcu so správcou dane a nesplnenia si dôkaznej povinnosti v daňovom*

*konaní ako i z dôvodu absencie námietky zaujatosti žalobcu voči všetkým zamestnancom miestne príslušného správcu dane pred začatím daňovej kontroly, prípadne v jej priebehu.*

*Na margo žalobcom namietaného nezákonného zloženia kontrolnej skupiny, najvyšší súd dáva do pozornosti neskoršie uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010 ako zjavne neopodstatnenú. Uvedeným rozsudkom Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 5 S/54/2005 z 22. februára 2006 tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/6132-40962/2005/991545-r z 27. júna 2005 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zrušeným rozhodnutím žalovaný nevyhovел námietke žalobcu zo dňa 30. mája 2005 proti postupu zamestnanca správcu dane (predstaveného – riaditeľa Daňového úradu Košice V) vo veci určenia kontrolnej skupiny.*

*Ústavný súd Slovenskej republiky vo vyššie uvedenom uznesení citoval právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky obsiahnutý v preskúvanom rozsudku sp. zn. 5 Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010: „V doterajšom konaní nebol vykonaný dôkaz priamej námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane – daňového úradu Košice V podanej žalobcom, ako to vyžaduje § 24 zákona o správe daní a poplatkov. Preto v ďalšom konaní treba dôkladne objasniť, či sťažovateľ podal v daňovom konaní týkajúcom sa daní a zdaňovacích období, ktoré daňovou kontrolou mali byť kontrolované, námietky zaujatosti podľa zákona o správe daní a poplatkov a to v čase predchádzajúcom povereniu zamestnancov Daňového úradu Prešov I výkonom kontroly.*

*Ak sa preukáže, že námietka podľa § 24 zákona o správe daní a poplatkov sťažovateľom proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V (vrátane riaditeľa) nebola podaná, potom v predmetnom prípade nebol daný formálny dôvod na zmenu miestnej príslušnosti tak, ako to predpokladá právny názor ústavného súdu.*

*Aj v prípade, ak sťažovateľ nepodal námietku zaujatosti proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V, nepochybne správca dane mohol podať návrh na delegáciu podľa § 4 zákona o správe daní a poplatkov. Nebola to však jeho povinnosť. Namiesto delegácie mohol využiť aj postup, ktorý nakoniec bol realizovaný, a ktorý spočíval v menej*

*formálnych úkonoch, ktorých opodstatnenie, a tým aj ich právny základ plynie práve zo vzájomných vzťahov daňových orgánov. Ak totiž podľa zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch v znení neskorších predpisov Daňové riaditeľstvo SR je právnickou osobou, teda subjektom s plnou právnou subjektivitou, a zároveň daňové úrady takouto plnou právnou subjektivitou nedisponujú, potom je logické, že v oblasti štátnozamestnaneckých vzťahov i vzťahov pracovnoprávných je oprávnené konať len Daňové riaditeľstvo SR. Platí to napriek tomu, že jednotliví štátni zamestnanci vykonávajú svoju prácu na daňových úradoch. Ak potom Daňové riaditeľstvo SR reagovalo na podnet riaditeľa Daňového úradu Košice využitím oprávnení, ktoré mu plynú zo zákona o štátnej službe a z Organizačného poriadku daňových orgánov, nemožno postupu riaditeľa Daňového úradu K. nič vyčítať, a to predovšetkým v situácii, keď miestna príslušnosť nebola delegovaná na iného vecne príslušného správcu dane.*

*V ďalšom konaní bude teda úlohou žalovaného vysporiadať sa s námietkami žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane – riaditeľa Daňového úradu Košice V v rozhodnom čase na základe posúdenia všetkých skutkových okolností, ktoré boli dôvodom pre námietky žalobcu, najmä so zreteľom na to, v akom štádiu konania, resp. voči akým úkonom správcu dane boli námietky podané. Úlohou žalovaného je tiež vysporiadanie sa s otázkou, v akých súvislostiach požiadal správca dane o súhlas s vykonaním kontroly zamestnancami iného správcu dane, najmä ak ústavný súd vychádzal z takého skutkového východiska, že „postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídeniu § 3 a § 24 zákona o správe daní týkajúcich sa miestnej príslušnosti správcu dane a vylúčenia zamestnancov správcu dane z daňového konania. Formálne síce naďalej konal miestne príslušný daňový úrad, avšak v skutočnosti daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, hoci miestne príslušní zamestnanci neboli z daňového konania vylúčení“. Odvolací súd považuje za dôvodné poukázať na to, že v rozhodnutí z 27. septembra v2006 vychádzal o. i. zo zistenia, že k povereniu výkonu daňovej kontroly (zamestnancov DÚ Prešov I) došlo pred začatím vyrubovacieho (daňového) konania, len na úkony daňovej kontroly, ktorá nie je daňovým konaním. Vychádzal tak zo skutkového záveru, že k určeniu osôb na vykonanie daňovej kontroly nedošlo z dôvodu námietok zaujatosti v daňovom konaní (v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu – § 1a písm. d/ zákona č. 511/1992*

Zb. v znení platnom v rozhodnom období). Bude teda úlohou žalovaného opätovne, na základe spisového materiálu zistiť a posúdiť obsah úkonov riaditeľa daňového úradu a príslušného orgánu žalovaného o vydaní súhlasu na výkon kontroly zamestnancami DÚ Prešov I a ich súlad so zákonom (§ 245 ods. 1 OSP), ako aj opätovne posúdiť obsah námietok žalobcu proti postupu riaditeľa DÚ Košice V o poverení zamestnancov výkonom daňovej kontroly.“

Právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku sp. zn. 5 Sžo 101/2010 z 26. októbra 2010 ohľadne zákonnosti postupu príslušných štátnych orgánov správy daní pri určení kontrolnej skupiny, Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011 nespochybnil, ba naopak vyjadril, že predmetný názor najvyššieho súdu nevykazuje nedostatky v zásade popierajúce účel a význam vykladaného a aplikovaného relevantného zákonného predpisu.

Vyššie uvedený právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vo vzťahu k zákonnosti postupu riaditeľa miestne príslušného daňového úradu pri poverovaní daňových kontrolórov na výkon spornej daňovej kontroly ako zamestnancov daňovej správy zaradených pre výkon štátnej služby na úseku správy daní u iného správcu dane, a to po predchádzajúcom súhlase Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky ako spoločne nadriadeného orgánu a zamestnávateľa zamestnancov daňových úradov v jeho pôsobnosti bol ústavným súdom Slovenskej republiky v jeho uzneseniach č. k. II. ÚS 292/08-14 zo 4. septembra 2008, č. k. I. ÚS 192/08-27 zo 4. júna 2008, č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25. novembra 2008, č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24. marca 2010 a č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011 považovaný za ústavne akceptovateľný, nemajúci znaky výkladovej svojvoľnosti a ústavnej nekonformnosti.

V súvislosti s namietanou nezákonnosťou daňovej kontroly ústavný súd nevyslovil namietané porušenie základného práva žalobcu na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmavanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

V tomto ohľade a s prihliadnutím na osobitné okolnosti konkrétneho prípadu možno považovať judikovanie právneho názoru vyplývajúceho z nálezu Ústavného súdu

č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 za ojedinelé vybočenie z prevažujúcej ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky.

V predchádzajúcom súdnom prieskume žalobou napádaného prvostupňového rozhodnutia Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3 Sžf/128/2009 z 8. apríla 2010 konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7 S 109/2007-119 z 2. septembra 2009 zmenil tento rozsudok tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/223/12657-77383/2007/992517-r z 12. októbra 2007, ktorým žalovaný zamietol pre neodôvodnenosť odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu Košice V č. 709/230/36933/06/ZIM z 3. novembra 2006, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2002. V odôvodnení rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazujúc na záver Ústavného súdu Slovenskej republiky obsiahnutý v náleze č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 okrem iného uviedol, že o námietke zaujatosti všetkých zamestnancov musí byť rozhodnuté v zmysle § 24 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov, pričom tento postup nie je možné obísť spôsobom, že bez rozhodnutia o námietke zaujatosti sa dotknutí zamestnanci fakticky vylúčia a nahradia sa zamestnancami iného orgánu podriadeného tomu istému orgánu verejnej správy. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že v ďalšom konaní bude úlohou žalovaného postupovať v súlade s právnymi východiskami ustálenými ústavným súdom.

Ako vyplýva z obsahu žalobou napadnutého druhostupňového správneho rozhodnutia a z obsahu vyjadrenia žalovania k žalobe, žalovaný sa v rozsahu vyplývajúcom z ustanovenia § 48 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov dostatočne vysporiadal s otázkou dodržania zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok postupom podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov.

Avšak žalovanému v odvolacom konaní proti platobnému výmeru o určení dane podľa pomôcok neprislúcha podrobnejšie preverovanie zákonnosti priebehu namietanej daňovej kontroly, preverovanie existencie námietok podaných žalobcom voči všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V a vysporadúvať sa s námietkami žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane – riaditeľa Daňového úradu Košice V v rozhodnom čase na základe posúdenia všetkých skutkových okolností tak, ako to vyplýva z intencií rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010 (ústavná

*sťažnosť proti tomuto rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bola odmietnutá uznesením ÚS SR č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011).*

*V súvislosti s poukazom žalobcu na právny názor obsiahnutý v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/9/20007 z 19. apríla 2007 ohľadom trvania zákonnej lehoty na vykonanie spornej daňovej kontroly u žalobcu odvolací súd poznamenáva, že najvyšší súd vyložil ustanovenie lehôt na výkon daňovej kontroly podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov ako prejav zásady proporcionality medzi právami štátu a právami kontrolovaného daňového subjektu, ktorú je potrebné dodržiavať.*

*Z argumentácie žalobcu vyplýva, že tento konštatovaný právny názor najvyššieho súdu používa na obhajobu svojho tvrdenia, že neboli splnené podmienky na určenie neúspešne kontrolovanej dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok (neúspešne z pohľadu hodnotenia úrovne spolupráce žalobcu s daňovými kontrolórmí), nakoľko, podľa tvrdenia žalobcu, po márnom uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly, tento už nebol povinný predkladať daňové doklady a spolupracovať so správcom dane.*

*Avšak v kontexte:*

*- so zásadou úzkej súčinnosti daňového subjektu so správcom dane vyplývajúcou z ustanovenia § 2 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov,*

*- s povinnosťami kontrolovaného subjektu v priebehu daňovej kontroly vyplývajúcimi z ust. § 15 ods. 6 citovaného zákona*

*- ako i s dôkazným bremenom vyplývajúcim daňovému subjektu z ustanovenia § 29 ods. 8 citovaného zákona,*

*nemožno bezvýhradne súhlasiť s vyššie uvedenou argumentáciou žalobcu, a to predovšetkým s prihliadnutím na osobitné okolnosti priebehu daňovej kontroly a úrovne súčinnosti žalobcu s orgánmi daňovej správy ako aj s prihliadnutím na následne sa vyvíjajúcu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach súdneho prieskumu rozhodnutí žalovaného zamietajúcich pre neodôvodnenosť odvolania žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane o určení DPH podľa pomôcok za zdaňovacie obdobia júl, apríl, august, má 2001 a december 2000.*

*Podľa uvedeného poradia zdaňovacích období pomôckami určenie DPH odvolací súd dáva do pozornosti rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.*

3 Sžf 74/2008 zo 4. decembra 2008, sp. zn. 3 Sžf 1/2009 a 3 Sžf 2/2009 oba z 29. januára 2009, sp. zn. 5 Sžf 68/2008 z 29. septembra 2009 a sp. zn. 5 Sžf 3/2009 z 3. novembra 2009, v ktorých najvyšší súd konštatoval, že na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov nevzťahujú, pričom pre prípad, kedy daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť, vyplývajú pre neho dôsledky podľa § 15 ods. 2 v spojení s § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Vzhľadom na vyššie uvedené povinnosti daňového subjektu tento môže mať právny záujem na vykonávaní daňovej kontroly i po uplynutí zákonom ustanovenej lehoty.

Najvyšší súd na margo uvedeného dopĺňa, že žalobcovi nič nebránilo, aby pred určením dane podľa pomôcok správcovi dane predložil daňové doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, keďže daňový subjekt znáša dôkazné bremeno počas celého daňového konania, v rámci ktorého, v záujme riadneho zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti, taktiež možno dopĺňať a vykonávať dokazovanie.

Odvolací súd pre úplnosť uvádza, že zo znalosti predchádzajúcich súdnych konaní vedených na tunajšom súde o početných žalobách žalobcu proti rozhodnutiam žalovaného v súvislosti s konaniami vo veciach preverovania daňových povinností žalobcu na DPH, odvolaciemu súdu sú známe dve hlavné argumentačné línie žalobcu ohľadne jeho registračnej povinnosti ako platiteľa dane z pridanej hodnoty a procesu preverovania jeho daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty.

Okrem namietania nezákonne zostavenej kontrolnej skupiny, prvou zásadnou argumentáciou žalobcu bolo tvrdenie, že ako súdny exekútor nie je spôsobilý byť daňovým subjektom pre daň z pridanej hodnoty, a teda ani platiteľom DPH. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp. zn. 5 Sž-o-KS/79/2005 a sp. zn. 4 Sž-o-KS/86/2005 vyslovil záver, že činnosť súdneho exekútora nie je oslobodená od platenia DPH. Tento záver vychádza z uznesenia Európskeho súdneho dvora č. C-456/07 z 21. mája 2008, ktorým Súdny dvor odpovedal na otázky položené mu v rámci prejudiciálneho konania na návrh Najvyššieho súdu Slovenskej republiky súvisiaci so súdnym prieskumom zákonnosti rozhodnutia Daňového úradu Košice V vo veci zamietnutia žiadosti žalobcu o zrušenie jeho registrácie ako platiteľa DPH. Uvedeným uznesením Súdneho dvora bolo jednoznačne

*ustálené, že na činnosť vykonávanú jednotlivcom, akou je činnosť súdneho exekútora, sa nevzťahuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.*

*V nadväznosti na uvedený záver ohľadne zaradenia žalobcu medzi zdaniteľné osoby podľa zákona o DPH možno konštatovať zákonnosť postupu slovenských daňových orgánov, keď s využitím inštitútu daňovej kontroly mali právo i povinnosť podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov zistiť alebo preveriť základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie DPH alebo vznik predmetnej daňovej povinnosti žalobcu, pričom prípadne procesné pochybenia správcu dane by nemohli mať vplyv na zákonnosť postupu zisťovania predmetnej daňovej povinnosti. S prihliadnutím na prvotnú argumentáciu žalobcu ohľadne jeho statusu zdaniteľnej osoby podľa zákona o DPH sa ponúka indícia úmyslu žalobcu, obzvlášť vo svetle žalobcom podávaných početných i bezdôvodných procesných námietok v priebehu zisťovania jeho daňových povinností na DPH, a síce, dosiahnuť márne uplynutie objektívnej zákonnej lehoty na vyrubenie predmetnej dane.*

*... Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené, zmenil rozsudok krajského súdu postupom podľa ustanovenia § 250ja ods. 3 druhej vety OSP a § 220 OSP a žalobu ako nedôvodnú zamietol.»*

Ústavný súd sa z obsahu namietaného rozsudku presvedčil, že najvyšší súd sa námietkami sťažovateľa zaoberal v rozsahu, ktorý postačuje na konštatovanie, že sťažovateľ v tomto konaní dostal odpoveď na všetky podstatné okolnosti prípadu. V tejto súvislosti už ústavný súd uviedol, že všeobecný súd 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. Preto 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 právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05).

Ústavný súd považuje dôvody, na ktorých je založený rozsudok najvyššieho súdu, za zrozumiteľné a dostatočne logické, vychádzajúce z relevantných procesných noriem. Ide

o rozhodnutie, ktoré podľa názoru ústavného súdu nevykazuje znaky svojvôle, pričom právne závery, ku ktorým v nich najvyšší súd dospel, sú založené na jeho vlastných myšlienkových postupoch a hodnoteniach a sú z ústavného hľadiska akceptovateľné a udržateľné; ústavný súd ich preto nie je oprávnený ani povinný nahrádzať (m. m. I. ÚS 21/98, IV. ÚS 110/03).

Najvyšší súd sa v odôvodnení svojho rozsudku dostatočne vysporiadal s tvrdeniami sťažovateľa o právnom význame (nedostatkoch) postupu pri kreovaní kontrolnej skupiny a jeho vplyvu na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj o právnom význame trvania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, po ktorej sťažovateľ (podľa jeho názoru) nemal povinnosť poskytnúť správcovi dane súčinnosť.

Ústavný súd sa stotožňuje so závermi najvyššieho súdu (podporenými poukazom na rozhodovacia prax), v zmysle ktorých na proces určenia dane podľa pomôcok sa lehoty podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov nevzťahujú, pričom pre prípad, kedy daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť, vyplývajú pre neho dôsledky podľa § 15 ods. 2 v spojení s § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov, ako aj s názorom, že sťažovateľovi nič nebránilo, aby pred určením dane podľa pomôcok správcovi dane predložil daňové doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, keďže daňový subjekt znáša dôkazné bremeno počas celého daňového konania. Rovnako tak ústavný súd nepovažuje za ústavne nekonformné vyslovenie záveru najvyšším súdom o rozsahu preverovacích povinností žalovaného v odvolacom konaní proti platobnému výmeru o určení dane podľa pomôcok (sp. zn. II. ÚS 159/2011).

Pokiaľ sťažovateľ namietal, že najvyšší súd sa neriadil nálezom ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009, aj sám sťažovateľ uznáva, že týmto nálezom ústavného súdu nebol najvyšší súd v tejto viazaný. Ak najvyšší súd sám formuloval svoje právne závery odlišné od (niektorých) záverov (už prv) vyslovených súdmi (na ktoré poukazoval sťažovateľ), tieto svoje závery najvyšší súd dostatočne objasnil a uviedol,

z akých dôvodov a akým postupom k nim dospel (aj s poukazom na konkrétnu rozhodovaciu prax najvyššieho súdu a ústavného súdu s označením jednotlivých rozhodnutí a poukazom na ich vzájomnú previazanosť). Osobitne sa takto najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 zaoberal i obsahom skoršieho rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 128/2009 z 8. apríla 2010 a argumentačne sa s ním vysporiadal. Nemožno preto súhlasiť s tvrdením sťažovateľa, že rozhodnutím najvyššieho súdu rozsudku sp. zn. 2 Sžf 15/2012 z 27. februára 2013 mohlo dôjsť k porušeniu princípu právnej istoty.

Pokiaľ ide o nález ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009, je potrebné ďalej uviesť, že rozhodovacia prax senátov ústavného súdu v otázkach riešených týmto nálezom sa vyvíjala a následne ustálila. Tak pri rozhodovaní o sťažnosti sťažovateľa smerujúcej proti rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 3/2009 z 3. novembra 2009, sp. zn. 5 Sžo 101/2010 z 26. októbra 2010 ústavný súd neskôr (24. marca 2010 a 13. apríla 2011) vyslovil, že „podľa názoru ústavného súdu... postup najvyššieho súdu pri odôvodňovaní svojho právneho názoru vo veci sťažovateľa nemožno považovať za zjavne neodôvodnený alebo arbitrárny... O 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. Podľa názoru ústavného súdu predmetný právny výklad najvyšším súdom takéto nedostatky nevykazuje, a preto bolo potrebné sťažnosť ako zjavne neopodstatnenú odmietnuť“ (uznesenie č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24. marca 2010, uznesenie č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011). K obdobným záverom dospel ústavný súd ostatne aj v skorších uzneseniach č. k. II. ÚS 292/08-14 zo 4. septembra 2008 (vo vzťahu k rozhodnutiu najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3 Sžf 9/2008), č. k. I. ÚS 192/08-27 zo 4. júna 2008 (vo vzťahu k rozhodnutiu najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 6 Sž-o KS 166/2006), č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25. novembra 2008 (vo vzťahu k rozhodnutiu najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3 SžoKS 166/2006), ale aj v rozhodnutí č. k. II. ÚS 383/2014-17 z 9. júla 2014 (vo vzťahu k rozhodnutiu najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžf 8/2013 z 29. januára 2014), na ktoré rozhodovacia prax ústavného súdu kontinuálne nadväzuje.

V rozhodnutí ústavného súdu č. k. II. ÚS 383/2014-17 z 9. júla 2014 poukázal ústavný súd (okrem iného aj) na to, že nálezom ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 bol vyslovený záväzný právny názor, podľa ktorého zákonný postup predpokladá, že o námietke zaujatosti všetkých zamestnancov daňového úradu musí byť najprv rozhodnuté a len potom (v prípade vylúčenia všetkých zamestnancov) prichádza do úvahy, aby konal iný daňový úrad. Po tomto náleze ústavného súdu opätovne vo veci konal najvyšší súd, ktorý v súlade s právnym názorom ústavného súdu v rozsudku sp. zn. 5 Sžo 101/2010 z 26. októbra 2010 vyslovil názor, podľa ktorého treba najprv zo skutkového hľadiska bezpečne zistiť, či sťažovateľ naozaj námietku zaujatosti všetkých zamestnancov daňového úradu uplatnil, lebo iba po preukázaní tejto skutočnosti možno aplikovať záväzný právny názor vyslovený ústavným súdom. Ako vyplynulo z ďalšieho priebehu konania po vrátení veci najvyšším súdom, okolnosť, že sťažovateľ podal námietku zaujatosti všetkých zamestnancov daňového úradu, sa nepreukázala. Za daného skutkového stavu nemožno preto z nálezu ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009 vyvodiť sťažovateľom prezentovaný názor. Naopak, možno však dospieť k záveru, že v konečnom dôsledku vo svetle výsledkov následného dokazovania vykonaného v rámci správneho konania po náleze ústavného súdu nebola potvrdená podstata sťažnosti, teda to tvrdenie sťažovateľa, podľa ktorého daňová kontrola prebehla nezákonným spôsobom tým, že o námietke zaujatosti všetkých zamestnancov daňového úradu nebolo rozhodnuté a bez takéhoto rozhodnutia vykonávali daňovú kontrolu zamestnanci iného daňového úradu. Preto ani nebolo možné aplikovať na vec právne závery nálezu ústavného súdu č. k. II. ÚS 118/08-61 z 10. decembra 2009.

Od záverov vyslovených v týchto rozhodnutiach (najmä vo veci sp. zn. II. ÚS 383/2014) sa nemá dôvod ústavný súd odchyliť ani v aktuálne posudzovanej veci sťažovateľa.

Skutočnosť, že sťažovateľ sa so skutkovým hodnotením a následne s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej

neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným. V konečnom dôsledku však ústavný súd nie je opravným súdom skutkových omylov a právnych názorov najvyššieho súdu. Ingerencia ústavného súdu do výkonu tejto právomoci najvyššieho súdu je opodstatnená len v prípade jeho nezlučiteľnosti s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou. Aj keby ústavný súd nesúhlasil s interpretáciou zákonov všeobecných súdov, ktoré sú „pánmi zákonov“, v zmysle citovanej judikatúry by mohol nahradiť napadnutý právny názor najvyššieho súdu iba v prípade, ak by ten bol svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný. O 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. Podľa názoru ústavného súdu predmetný právny výklad najvyšším súdom takéto nedostatky nevykazuje.

Ústavný súd tak v rámci predbežného prerokovania predloženej sťažnosti nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by mohli viesť k zisteniu odopretia súdnej ochrany najvyšším súdom v kvalite a rozsahu vedúcom ku konštatovaniu porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 ústavy.

Sťažovateľ v sťažnostnom petite žiadal, aby ústavný súd vyslovil aj porušenie jeho základného práva na súdny prieskum správnych rozhodnutí zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy. Porušenie tohto základného práva sťažovateľ videl najmä v tom, že daňové kontroly uňho nevykonávali zamestnanci daňovej správy zaradení na Daňovom úrade Košice V, ale zamestnanci organizačne zaradení na inom, miestne nepríslušnom daňovom úrade.

Na základe takejto konštrukcie ústavný súd konštatuje podmienenosť vyslovenia porušenia základného práva zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy vyslovením porušenia základného práva na súdnu ochranu. Keďže však pri predbežnom prerokovaní podanej sťažnosti ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia základného práva na súdnu ochranu, neprichádzalo by pri meritórnom prerokovaní sťažnosti do úvahy ani prípadné konštatovanie porušenia základného práva sťažovateľa garantovaného čl. 46 ods. 2 ústavy.

Vychádzajúc zo samotného obsahu sťažnosti, ako aj zo skutkových zistení vyplývajúcich z k sťažnosti pripojených písomností a s prihliadnutím na už vyslovený právny názor (k namietanému porušeniu základného práva zaručeného čl. 46 ods. 1 ústavy), ústavný súd konštatoval, že namietané porušenie tohto základného práva (čl. 46 ods. 2 ústavy) je zjavne nedôvodné a neopodstatnené. Sťažovateľovi totiž nebolo rozhodnutiami vo veci konajúcich všeobecných súdov odňaté právo na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy súdom a ani samotný sťažovateľ neuviedol žiadne relevantné dôkazy preukazujúce opak. Skutočnosť, že najvyšší súd nerozhodol podľa predstáv sťažovateľa, totiž nemôže zakladať dôvod na vyslovenie porušenia jeho základného práva podľa čl. 46 ods. 2 ústavy.

Ústavný súd teda konštatuje, že skutočnosti, ktoré sťažovateľ vo svojej sťažnosti uviedol, neindikujú možnosť prijatia záveru, z ktorého by bolo možné v danom prípade vyvodzovať vecnú súvislosť medzi napadnutým rozhodnutím najvyššieho súdu a namietaným porušením základných práv sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie.

Pretože rozhodnutie je dostatočne odôvodnené a nie je ani svojvoľné a ani arbitrárne, ústavný súd sťažnosť sťažovateľa podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde po predbežnom prerokovaní odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku bolo bez právneho dôvodu, aby sa ústavný súd zaoberal ďalšími návrhmi uplatnenými v sťažnosti.

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

V Košiciach 15. apríla 2015