



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 235/2012-11

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 16. mája 2012 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti D., s. r. o., S., zastúpenej advokátkou JUDr. M. G., K., vo veci namietaného porušenia jej základných práv podľa čl. 20 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozhodnutím Daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/320/275-24940/11/Rem zo 7. októbra 2011 a jemu predchádzajúcim postupom a rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1040505/135/2012/5081 z 23. januára 2012 a jemu predchádzajúcim postupom a takto

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

Sťažnosť obchodnej spoločnosti D., s. r. o., o d m i e t a .

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 18. apríla 2012 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti D., s. r. o., S. (ďalej len „sťažovateľka“), zastúpenej advokátkou JUDr. M. G., K., vo veci namietaného porušenia jej základného práva podľa čl. 20 ods. 1 a 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“) rozhodnutím Daňového úradu Kráľovský Chlmec (ďalej len „daňový úrad“) č. 738/320/275-24940/11/Rem zo 7. októbra 2011 (ďalej len „rozhodnutie daňového úradu“) a jemu predchádzajúcim postupom a rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 1040505/135/2012/5081 z 23. januára 2012 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“) a jemu predchádzajúcim postupom.

Zo sťažnosti a z k nej pripojených príloh vyplýva:

*«Daňový úrad Kráľovský Chlmec (ďalej len „daňový úrad“) ... 7. 10. 2011 vydal daňovú exekučnú výzvu č. 738/320/275-24940/11/Rem v zmysle § 76 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov voči sťažovateľovi ako daňovému dlžníkovi. Daňový úrad... sťažovateľovi oznámil, že na podklade exekučného titulu, ktorým sú – vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov Daňového úradu č. 738/230/20574/11/Kaş zostavený z údajov evidencie daní daňového dlžníka ku dňu 15. 8. 2011, vo výške 97.460,62 €, vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov Daňového úradu č. 738/230/20102/11/Kaş zostavený z údajov evidencie daní daňového dlžníka ku dňu 10. 8. 2011, vo výške 120.000 €, vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov Daňového úradu č. 738/230/16397/11/Kaş zostavený z údajov evidencie daní daňového dlžníka ku dňu 23. 6. 2011, vo výške 102.183,60 € začal dňa 6. 9. 2011 daňové exekučné konanie vydaním rozhodnutia č. 738/320/275-21892/11/Rem...*

*Sťažovateľ podal v zákonnej lehote voči... daňovej exekučnej výzve odvolanie, kde namietal, že predmetná daňová exekúcia je neprípustná v celom rozsahu... nakoľko sa vykonáva na základe nezákonného a teda neplatného exekučného titulu, čo spôsobuje aj nezákonnosť exekučného konania. Navrhol, aby správca dane v súlade s ust. § 80 ods. 1 písm. g, zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vydal rozhodnutie, ktorým predmetnú exekúciu zastaví v celom rozsahu v akom je vedená, nakoľko je vedená v rozpore so zákonom. Zároveň... navrhol, aby správca dane rozhodol o odklade predmetnej daňovej exekúcie z dôvodu preverovania skutočností odôvodňujúcich jej zastavenie...*

*Na toto odvolanie sťažovateľa reagoval daňový úrad oznámením, v ktorom ho informoval, že sťažovateľ ako daňový dlžník nemá právny nárok na odloženie daňovej exekúcie...*

*Finančné riaditeľstvo SR vydalo... 23. 1. 2012 rozhodnutie č. 1040505/135/2012/5081, ktorým potvrdilo daňovú exekučnú výzvu daňového úradu.»*

*Sťažovateľka cituje ustanovenia § 30 ods. 1 a 3 a § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmene v sústave finančných orgánov v znení neskorších predpisov a uvádza: «Odôvodnenie musí rozhodnutie... obsahovať vtedy, keď správca dane ukladá finančné plnenie, resp. vtedy, keď daň vyrubuje odchyľne od daňového priznania alebo platobného výmeru. Odôvodnenie musí byť presvedčivé, aby viedlo k dobrovoľnému plneniu. Treba v ňom uviesť skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie, akými úvahami sa správca dane spravoval pri hodnotení dôkazov, na základe akých právnych predpisov rozhodol.*

*Štruktúra odôvodnenia rozhodnutia je v priamej spojitosti so základným právom na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR...*

*Rozhodnutie porušovateľa, ktorým bola potvrdená... daňová exekučná výzva... a v nadväznosti naň i samotná daňová exekučná výzva... sú nezákonné okrem iného aj z toho dôvodu, že jednou z povinností daňových orgánov je i eurokonformný výklad, ktorý spočíva vo výklade slovenských právnych predpisov v súlade s komunitárnym právom. Sťažovateľ má za to, že zo strany daňových orgánov došlo k porušeniu Šiestej smernice (od 01. 01. 2007 nahradenej smernicou Rady 2006/112/ES ) a procesných postupov podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Sťažovateľ poukazuje pritom na odporúčenie výboru Ministrov rady Európy (80) 2 z 11. 03. 1980 a Rezolúciu ministrov rady Európy (77) 31 o ochrane jednotlivca vo vzťahu k správnyim aktom.*

*V napadnutom rozhodnutí porušovateľa absentuje odôvodnenie, pretože v časti rozhodnutia nazvanej odôvodnenie je len opísaný veľmi stručný obsah odvolania sťažovateľa proti daňovej exekučnej výzve, stručne popísaný skutkový stav od začatia daňového exekučného konania, uvedených pár zákonných ustanovení a strohé konštatovanie porušovateľa, že námietky sťažovateľa (predovšetkým námietky ohľadom vykonávania daňových kontrol zamestnancami miestne nepríslušného daňového úradu, námietky ohľadom porušenia zásady proporcionality zo strany daňových orgánov ako aj porušenie zásady proporcionality) nemôžu byť predmetom preskúmania v odvolacom konaní proti daňovej exekučnej výzve. Sťažovateľ má preto jednoznačne za to, že rozhodnutie porušovateľa o odvolaní je nepreskúmateľné a takéto rozhodnutie nemožno v*

žiadnom prípade považovať za akt správneho orgánu, ktorým bola účastníkovi konania poskytnutá právna ochrana (či už v pozitívnom smere alebo v negatívnom smere). Nezákonnosť rozhodnutia porušovateľa možno vidieť aj v tom, že porušovateľ bez výhrad prijal úvahy správcu dane bez toho, že by sa ako odvolací orgán riadne vysporiadal so všetkými námietkami sťažovateľa. Aj podľa rozhodnutí Najvyššieho súdu 4 Sž 34 a 35/97 (9/1998 ZSP) „ak sa správny orgán v rozhodnutí o odvolaní nevysporiadal so všetkými skutočnosťami uplatnenými v odvolaní, je to dôvodom, aby súd zrušil takéto rozhodnutie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti a pre nedostatok dôvodov.“»

Sťažovateľka tiež uvádza: „... rozhodnutia, na základe ktorých bol vyhotovený vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov – exekučný titul... boli vydávané v rámci daňových kontrol, resp. ako výsledok daňových kontrol vykonávaných zamestnancami, ktorí neboli organizačne začlenení u miestne príslušného správcu dane v čase vykonávania daňovej kontroly, a teda ako výsledok nezákonne vykonávaných daňových kontrol. V prípade ak je vydané rozhodnutie, ktoré je nezákonné, znamená to, že akékoľvek rozhodnutie vydávané na základe takéhoto nezákonného rozhodnutia je taktiež nezákonné...

daňové orgány postupovali pri daňových kontrolách voči spoločnostiam personálne prepojených p. M. V. týmto nezákonným spôsobom opakovane a dotknuté spoločnosti sa voči tomuto postupu bránili podávaním žalôb o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy podľa § 250v O. s. p. V tejto súvislosti si dovoľuje žalobca uviesť napríklad i rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn.: 6S/16346/2010-25 zo dňa 9. 9. 2010 alebo rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn.: 6S/19701/2010-28 zo dňa 28. 10. 2010 (predmetné rozsudky žalobca navrhuje súdu vyžiadať ako dôkaz v tomto konaní). V oboch prípadoch si konajúci súd v odôvodnení rozsudkov plne osvojil argumentáciu spoločností personálne prepojených p. M. V., keď konštatoval, že vzhľadom na záver Ústavného súdu (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 118/08-61 zo dňa 10. 12. 2009), podľa ktorého totožnosť správcu dane pre účely vymedzenia miestnej príslušnosti je daná aj totožnosťou jeho zamestnancov, čo príslušní správcovia dane nerešpektovali. Preto aj v tomto prípade je potrebné konštatovať, že daňové kontroly u žalobcu boli realizované v rozpore so zákonom, čím vzniká dôvodné podozrenie, že zo strany správcu dane mohlo dôjsť k naplneniu skutkovej podstaty trestného marenia spravodlivosti a zneužitia právomoci verejného činiteľa...

*Konaním správcu dane sa sťažovateľ dostal do vážneho stavu právnej neistoty, nakoľko s ohľadom na vyššie spomínané rozhodnutia súdov v obdobných prípadoch si tento musel byť vedomý, že v danom prípade postupoval v rozpore so zákonom. To je zrejmé aj zo skutočnosti, že v obdobných prípadoch správcovia dane vyvinuli snahu konvalidovať protiprávny stav, a to tým spôsobom, že zamestnanci miestne nepríslušného daňového úradu boli už počas kontroly preradení k miestne príslušnému správcovi dane. Finančné riaditeľstvo SR ako orgán rozhodujúci o odvolaní proti dodatočným platobným výmerom vydávaným na základe nezákonne vykonávaných daňových kontrol v týchto prípadoch v odôvodnení rozhodnutí uviedlo, že námietky odvolávajúcich nie sú opodstatnené aj z dôvodu, že v predmetných daňových kontrolách došlo k zmene kontrolórov vykonávajúcich daňovú kontrolu tým, že sa stali zamestnancami miestne príslušného správcu dane, resp. boli nahradení zamestnancami miestne príslušného správcu dane. Sťažovateľ však má za to, že nezákonný stav, t. j. stav bezprávia, nie je možné v žiadnom prípade dodatočne konvalidovať.*

*Ak je teda daňová kontrola začatá v rozpore s ust. § 3 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, teda v rozpore s ustanovením o miestnej príslušnosti, sú všetky právne akty vydané v rozpore s týmto ustanovením a všetky úkony vykonané zamestnancami miestne nepríslušného daňového úradu nezákonné, teda i všetky úkony vykonané a právne akty vydané v rámci daňového exekučného konania – nakoľko sú vykonávané na základe exekučného titulu (vykonateľného výkazu) pozostávajúceho aj z rozhodnutí vydaných v rámci takto nezákonne vykonávaných daňových kontrol, resp. ako výsledok týchto kontrol.*

*Za nezákonný postup možno rovnako považovať aj konanie porušovateľa (t. j. v čase vykonávania daňových kontrol Daňového riaditeľstva SR, v súčasnosti Finančného riaditeľstva SR), ktorým bola porušená zásada dvojinštančnosti, t. j. dvojstupňovosti daňového konania v rámci vykonávania daňových kontrol, z ktorých vzišli rozhodnutia, na základe ktorých bol vydaný vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov – exekučný titul.“*

Sťažovateľka uviedla (bez bližšej konkretizácie), že proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva podala na všeobecnom súde „žalobu o preskúmanie postupov a rozhodnutí správnych orgánov“, a ďalej uviedla: „k zmeškaniu lehoty na podanie ústavnej sťažnosti, podáva sťažovateľ z dôvodu, aby nedošlo k situácii, v ktorej by nemal možnosť domáhať

*s ochrany svojich práv na žiadnom orgáne/súde súbežne so žalobou na preskúmanie zákonnosti rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy aj túto ústavnú sťažnosť“.*

Sťažovateľka v závere sťažnosti požiadala o odklad vykonateľnosti rozhodnutia daňového úradu a rozhodnutia finančného riaditeľstva a navrhla, aby ústavný rozhodol týmto nálezom:

*„Základné práva sťažovateľa: D. s. r. o... podľa čl. 20 ods. 1 a čl. 46. ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd postupom a rozhodnutím daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/320/275-24940/11/Rem zo dňa 7. 10. 2011 a postupom porušovateľa a jeho rozhodnutím č. 1040505/135/2012/5081 zo dňa 23. 1. 2012 porušené boli.*

*Rozhodnutia daňového úradu Kráľovský Chlmec č. 738/320/275-24940/11/Rem zo dňa 7. 10. 2011 a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1040505/135/2012/5081 zo dňa 23. 1. 2012 sa zrušujú a Daňovému úradu Košice a Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky sa zakazuje pokračovať v ďalšom porušovaní základných práv sťažovateľa.*

*Sťažovateľovi: D. s. r. o... sa priznáva primerané finančné zadošťučinenie vo výške 5.000,- € ktoré je porušovateľ povinný uhradiť sťažovateľovi do 15 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia.*

*Porušovateľ je povinný uhradiť sťažovateľovi trovy právneho zastúpenia vo výške 323,50 € na účet jeho právneho zástupcu do 15 dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia.“*

## **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.

Princíp subsidiarity zakotvený v čl. 127 ods. 1 ústavy znamená, že ústavný súd môže konať o namietanom porušení sťažovateľových práv a vecne sa zaoberať iba tými

sťažnosťami, ak sa sťažovateľ nemôže v súčasnosti a nebude môcť ani v budúcnosti domáhať ochrany svojich práv pred iným súdom prostredníctvom iných právnych prostriedkov, ktoré mu zákon na to poskytuje. Namietané porušenie niektorého zo základných práv alebo slobôd teda nezakladá automaticky aj právomoc ústavného súdu na konanie o nich.

Zmyslom a účelom uvedeného princípu subsidiarity je to, že ochrana ústavnosti nie je a ani podľa povahy veci nemôže byť výlučne úlohou ústavného súdu, ale úlohou všetkých orgánov verejnej moci v rámci im zverených kompetencií. Všeobecné súdy, ktoré v občianskom súdnom konaní sú povinné vykladať a aplikovať príslušné zákony na konkrétny prípad v súlade s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 5 ústavy, sú primárne zodpovedné aj za dodržiavanie tých práv a základných slobôd, ktoré ústava alebo medzinárodná zmluva dotknutým fyzickým osobám zaručuje. Ústavný súd predstavuje v tejto súvislosti ultima ratio inštitucionálny mechanizmus, ktorý nasleduje až v prípade nefunkčnosti všetkých ostatných orgánov verejnej moci, ktoré sa na ochrane ústavnosti podieľajú. Opačný záver by znamenal popieranie princípu subsidiarity právomoci ústavného súdu podľa zásad uvedených v § 53 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“) (III. ÚS 149/04, IV. ÚS 135/05). Zásada subsidiarity reflektuje okrem iného aj princíp minimalizácie zásahov ústavného súdu do právomoci všeobecných súdov, ktorých rozhodnutia sú v konaní o sťažnosti preskúvané (IV. ÚS 303/04).

Podstatou námietok sťažovateľky je právne posúdenie postupu a následných rozhodnutí daňového úradu a finančného riaditeľstva v jej daňovej veci najmä z hľadiska rešpektovania ňou označených základných práv zaručených ústavou a práva zaručeného dohovorom, v dôsledku porušenia ktorých sa domáhala ako v konaní pred ústavným súdom, tak aj podaním žaloby o preskúmanie správnych rozhodnutí všeobecným súdom zrušenia ňou označených rozhodnutí.

Ak sa za tejto situácie domáhala svojho práva jednak na všeobecnom súde a zároveň na ústavnom súde, musela byť sťažnosť odmietnutá pre jej predčasnosť, pretože o ochrane označených práv, ktorých porušenie namieta, bude najprv rozhodovať všeobecný súd.

Ústavný súd preto zaujal názor (podobne I. ÚS 169/09, I. ÚS 178/2010, I. ÚS 138/2011, I. ÚS 66/2012), že v prípade podania opravného prostriedku (prípadne žaloby v rámci správneho súdnictva) a súbežne podanej ústavnej sťažnosti je ústavná sťažnosť považovaná za prípustnú až po rozhodnutí o takomto opravnom prostriedku (v danom prípade o „správnej žalobe“). Pritom lehota na podanie takejto sťažnosti bude považovaná za zachovanú aj vo vzťahu k predchádzajúcemu právoplatnému rozhodnutiu (porovnaj tiež rozsudky Európskeho súdu pre ľudské práva z 12. novembra 2002 vo veci Zvolský a Zvolská proti Česká republika, sťažnosť č. 46129/99, body 51, 53, 54 alebo vo veci Soffer proti Česká republika, sťažnosť č. 31419/04, body 47 a 48) napadnutému opravným prostriedkom.

Vzhľadom na tieto skutočnosti sa ústavný súd podanou sťažnosťou, ako aj ďalšími návrhmi sťažovateľky meritórne nezaoberal, ale podľa zásady ratio temporis ju odmietol ako neprípustnú pre predčasnosť podľa § 53 ods. 1 v spojení s § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

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

V Košiciach 16. mája 2012