



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 555/2018-18

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 28. novembra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť [REDACTED], zastúpeného advokátom JUDr. Petrom Ďuricom, SNP 25, Veľký Krtíš, 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 a 3 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018 a takto

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

Sťažnosť [REDACTED] 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 23. júla 2018 doručená sťažnosť [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľ“), 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 a 3 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018, ktorou žiada vydať tento nález:

*„1. Základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1/ Ústavy SR v spojení s právom na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práva obvineného z trestného činu podľa čl. 6 ods. 3 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/30/2017 z 28. marca 2018 porušené bolo.*

*2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/30/2017 z 28. marca 2018 zrušuje a vec vracia Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.*

*3. Najvyšší súd je povinný uhradiť trovy právneho zastúpenia sťažovateľovi v sume 325,42-Eur...“*

2. Ako zo sťažnosti doručenej ústavnému súdu a z jej príloh vyplynulo, sťažovateľ sa ako žalobca domáhal v konaní na Krajskom súde v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) vedenom pod sp. zn. 23 S 107/2015 proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky ako žalovanému (ďalej len „žalovaný“) preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutí žalovaného č. 1100307/1/171037/2015/2206, č. 1100307/1 / 171043/2015/2206, č. 1100307/1/171045/2015/2206 a č. 1100307/1/171047/2015/2206 z 23. apríla 2015.

3. Žalovaný týmito rozhodnutiami potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 9612301/5/5313676/2014, č. 9612301/5/5313930/2014, č. 9612301/5/5313949/2014 a č. 9612301/5/5313962/2014 zo 4. decembra 2014, ktorými správca dane uložil sťažovateľovi podľa § 35 ods. 1 písm. a) 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“) pokuty z rozdielu dane príjmov právnickej osoby zisteného správcem dane, a to za zdaňovacie obdobie roku 2005 vo výške 113,40 €, za zdaňovacie obdobie roku 2006 vo výške 173,20 €, za zdaňovacie obdobie roku 2007 vo výške 406 € a za zdaňovacie obdobie roku 2008 vo výške 359,60 €.

4. Správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobia rokov 2005, 2006, 2007 a 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 681/320/1121/2011/Giour zo 14. januára 2011. Zistil, že sťažovateľ vykázal v podanom daňovom priznaní základ dane v rozpore s § 17 ods. 1 písm. a) a ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Platobnými výmery z 1. marca 2011 vyrubil preto sťažovateľovi zistený rozdiel dane z príjmov, a to platobným výmerom č. 681/230/4850/11/Hor vo výške 1 136,06 €, platobným výmerom č. 6811/230/4858/11/Hor vo výške 1 732,46 €, platobným výmerom č. 681/230/4871/11/Hor vo výške 4 061,87 € a platobným výmerom č. 681/230/4969/11/Hor vo výške 3 597,72 €. Tieto platobné výmery nadobudli právoplatnosť 24. marca 2011. Sťažovateľ v lehote stanovenej platobnými výmery daň správcovi dane uhradil. Správca dane následne vydal rozhodnutia o uložení pokuty z rozdielu dane, pretože sťažovateľ sa dopustil správneho deliktu podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona o správe daní, za ktorý bol správca dane povinný uložiť sankciu.

5. Rozhodnutia o uložení pokuty sťažovateľ napadol správnou žalobou na krajskom súde a navrhol krajskému súdu rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane o uložení sankcií zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. V žalobe sťažovateľ uviedol, že po tom, čo v roku 2002 začal vykonávať hospodársku činnosť a stal sa platcom dane z príjmov právnických osôb, navštívil správcu dane s cieľom získať informácie o spôsobe platenia dane z príjmov právnických osôb. Na základe informácií od správcu dane vykonával zdaňovanie až do roku 2008. V roku 2008 znova navštívil správcu dane z dôvodu zmeny právnej úpravy. Správca dane mu odporučil obrátiť sa na žalovaného, čo aj urobil a ďalej postupoval podľa jeho usmernenia z 8. júna 2009, z ktorého sťažovateľovi vplynulo, že nemá byť vôbec platcom dane z príjmov právnických osôb. Sťažovateľ argumentoval v žalobe ďalej tým, že mu nebolo oznámené začatie konania o uložení pokuty, a tým mu bolo odňaté právo vyjadriť sa k podkladom rozhodnutia, čím boli porušené zásady spravodlivého procesu a rovnako základné zásady daňového konania, najmä zásada zákonnosti, súčinnosti a rovnosti. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že sa správneho deliktu ani nemohol dopustiť, pretože postupoval podľa písomnej inštrukcie žalovaného.

Žalovaný vôbec neskúmal protiprávnosť, resp. spoločenskú škodlivosť konania a okolnosti, ktoré by mohli vylučovať jeho zodpovednosť, teda otázku, prečo sťažovateľ uviedol daň nižšiu, ako mal. Navyše rozhodnutia o uložení sankcie označil sťažovateľ za nezákonné aj preto, že výrok rozhodnutí nemá všetky predpísané obsahové náležitosti. Z § 30 ods. 2 zákona o správe daní síce explicitne nevyplýva, že výrok rozhodnutia musí obsahovať vecné, časové a miestne určenie konania, ktoré je správnym deliktom, avšak v rozhodnutiach trestného charakteru, ktorými sú nepochybne i rozhodnutia o správnych deliktoch, je pravidlom vymedziť presne, za aké konkrétne konanie je subjekt postihnutý. Ďalej sťažovateľ uviedol, že pokiaľ ho správne orgány uznali vinným zo spáchania štyroch správnych deliktov, za ktoré mu uložili štyri samostatné sankcie, pochybili, pretože proti sťažovateľovi mali viesť spoločné konanie. Pri ukladaní sankcií uplatnili daňové orgány sčítaciu zásadu namiesto absorpčnej – sťažovateľovi mali uložiť iba jednu sankciu za všetky spáchané správne delikty podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnuteľný. Ukladanie pokút za správne delikty je formou správneho trestania, ktoré sa riadi zásadami platnými pre konanie o priestupkoch, resp. zásadami platnými v trestnom práve. Pri súbehu správnych deliktov (v uvedenom prípade viacčinný súbeh rovnorodý) pri nedostatku špeciálnej úpravy je potrebné použiť analógiu *legis* a tzv. absorpčnú zásadu, ktorej podstata tkvie v absorpcii sadzieb (prísnejší trest pohlcuje miernejší).

6. Krajský súd rozsudkom č. k. 23 S 107/2015-48 z 25. novembra 2015 rozhodnutia žalovaného i správcu dane o uložených pokutách zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

Rozsudok odôvodnil v prvom rade tým, že sťažovateľovi nebolo umožnené ústne sa vyjadriť k veci a vykonanému dokazovaniu. Procesný postup správnych orgánov označil krajský súd za „*protiústavný zásah do základného práva žalobcu, ktorým mu bolo znemožnené využiť jeho oprávnenie byť prítomný na prerokovaní veci, bola mu znemožnená možnosť predložiť argumentácie na podporu svojich stanovísk, možnosť vznášať námietky a navrhovať dôkazy na podporu svojich tvrdení, vyjadriť sa k všetkým vykonaným dôkazom, prípadne klásť svedkom otázky, využívať právnu pomoc, alebo uplatniť opravné prostriedky... čím bolo porušené jeho právo... Na tom nemení nič, ani tvrdenie žalovaného, že zákon o správe daní osobitne neupravuje postup pri ukladaní pokút.*“.

Druhým dôvodom, pre ktorý krajský súd žalobe sťažovateľa vyhovel, bolo zistenie, že napadnuté rozhodnutia trpia vadami výroku, ktoré majú vplyv na ich zákonnosť: *„I napriek tomu, že v správnom práve ako práve verejnom je vylúčené používať analógiu, z tejto zásady je výnimka v prípadoch správneho trestania, keď v rámci verejnoprávnej zodpovednosti za protispoločenské konanie právna teória pripúšťa možnosť použitia analógie legis, t. z. použitie trestného práva pri posudzovaní správnych deliktov. Z toho vyplýva, že je nevyhnutné konkretizovať skutok a jeho miesto v rozhodnutí. Zákonná úprava je jednoznačná, pokiaľ ide o konanie o trestných činoch, pretože podľa Trestného zákona musí výrok rozsudku presne označovať trestný čin, ktorého sa týka, a to nie len zákonným pomenovaním a uvedením príslušného zákonného ustanovenia, ale aj uvedením miesta, času a spôsobu spáchania, poprípade iných potrebných skutočností, aby skutok nemohol byť zamenený s iným. Aj výrok rozhodnutia o pokute musí obsahovať tiež popis skutku s označením miesta a času jeho spáchania, vyslovenie viny, druhu a výmery sankcie. Vymedzenie predmetu konania vo výroku rozhodnutia o správnom delikte musí spočívať v špecifikácii deliktu tak, aby sankcionované konanie nebolo zameniteľné s iným konaním. Nepostačuje, ak sú tieto skutočnosti uvedené len v dôvodoch rozhodnutia, pretože riadne formulovaný výrok a v ňom v prvom rade konkrétny popis skutku je nezastupiteľná časť rozhodnutia, z ktorého je možné zistiť, či a aká povinnosť bola porušená a aké opatrenie, či sankcie boli uložené. I napriek tomu, že zákon o správe daní takto presne neupravuje výrok rozhodnutia pri správnych deliktoch, je potrebné pri pokutách postupovať v naznačenom smere a použiť analógiu trestného práva.“*

Tretím dôvodom, pre ktorý krajský súd žalobe vyhovel, bolo nerešpektovanie absorpčnej zásady pri ukladaní sankcie. Krajský súd uviedol, že *«na rozdiel od Trestného zákona, právne predpisy, ktoré zakotvujú skutkové podstaty správnych deliktov, neupravujú postup správnych orgánov pri postihu za súbeh viacerých deliktov. Pri súbehu viacerých správnych deliktov (viacčinný súbeh) pri nedostatku špeciálnej úpravy treba použiť „analógiu legis“ - absorpčnú zásadu. Jej podstata spočíva v absorpcii sadzieb (prísnejší trest pohlcuje miernejší). Zbiehajúce sa delikty sú tak postihnuté len trestom určeným pre najťažší z nich, čo pri rovnakých sadzbách pokút znamená, že správny orgán posúdi závažnosť deliktu a úhrnný trest uloží predovšetkým s ohľadom na charakter individuálneho objektu deliktu, čiže záujem, proti ktorému delikt smeruje (alebo ku ktorému je ochrana*

*právnych predpisov určená). Na základe analógie je potrebné aplikovať pravidlá pre ukládanie úhrnného trestu, t. j. správny orgán uloží za viaceré delikty sankciu podľa ustanovení vzťahujúcich sa na správny delikt najprísnejšie postihnutelné. Spomínanou zásadou sa správne orgány pri ukladaní sankcií neriadili. Ak došlo k spáchaniu štyroch správnych deliktov, pri ukladaní pokuty za tieto delikty mal správny orgán uložiť sankciu za správny delikt najprísnejšie postihnutelný.».*

Pokiaľ sťažovateľ namietal, že postupoval podľa usmernenia žalovaného, krajský súd konštatoval, že správne orgány nerozhodujú na základe usmernení, ale podľa zákona. Usmernenie, na ktoré sťažovateľ poukazoval, bolo iba informáciou nedotýkajúcou sa konkrétnych vecí.

7. Proti rozsudku krajského súdu č. k. 23 S 107/2015-48 z 25. novembra 2015 podal odvolanie žalovaný, ktorý navrhol rozsudok zmeniť a žalobu sťažovateľa zamietnuť. Argumentoval tým, že sťažovateľ mal možnosť vyjadrovať sa k zisteniam správcu dane v priebehu celej daňovej kontroly, ktorej výsledok mal za následok nielen vyrubenie rozdielu dane, ale aj uloženie pokuty. Procesné práva, na ktoré poukázal krajský súd, sú procesnými právami daňového subjektu pri daňovej kontrole (§ 15 ods. 5 zákona o správe daní). Uloženie pokuty z rozdielu dane je povinnosťou správcu dane a zodpovedá tomu i oprávnenie správcu dane konať a konanie začať bez oznámenia. Ani prípadné zaslanie osobitného oznámenia sťažovateľovi by na veci nič nemohlo zmeniť, pretože v konaní o uloženie pokuty nie je priestor na dokazovanie vo vzťahu k skrátenej dani, ktorá je právoplatne určená. Pokiaľ ide o náležitosti výroku rozhodnutia, tieto stanovuje zákon a rozhodnutia boli vydané v súlade s procesnými normami. Identifikácia správneho deliktu je dostatočná na to, aby delikt nebol zameniteľný s iným. Aj použitie absorpčnej zásady vylučuje zákon, pretože skutková podstata deliktu je vymedzená v § 35 ods. 1 písm. a) zákona o správe daní a výška pokuty bola stanovená presne zákonom v závislosti od výšky rozdielu dane bez možnosti úvahy správneho orgánu a to pre každé zdaňovacie obdobie. Žalobca (sťažovateľ) sa dopustil štyroch správnych deliktov tým, že štyrmi daňovými priznaniami za štyri zdaňovacie obdobia priznal nižšiu daňovú povinnosť, než podľa zákona mal, a za každý správny delikt bol sankcionovaný špecificky zákonom určenou pokutou. Pokiaľ zákon takto stanovuje výšku sankcie, nemožno analogicky uložiť úhrnný trest.

8. Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018 rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 druhej vety v spojení s § 220 a § 246c ods. 1 prvou vetou Občianskeho súdneho poriadku zmenil tak, že žalobu zamietol. Nestotožnil sa s názorom krajského súdu a dospel k záveru, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Preskúmané rozhodnutia žalovaného považoval za zákonné, vychádzajúce z dostatočne zisteného skutkového stavu veci s náležitým odôvodnením prijatých záverov. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018 nadobudol právoplatnosť 21. mája 2018.

9. Sťažovateľ sťažnosť na porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 a 3 dohovoru rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018 odôvodnil tým, že najvyšší súd sa nezaoberal jeho zásadným argumentom, a to, že správca dane svojím postupom porušil čl. 6 ods. 1, 3 dohovoru, čl. 6 odporúčania Výboru ministrov Rady Európy č. (91)1 členským štátom o správnych sankciách z 13. februára 1991, čl. 36 ods. 1 a čl. 38 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd. Z čl. 6 ods. 3 dohovoru vyplýva, že sťažovateľ ako obvinený v sankčnom konaní zo správneho deliktu mal právo byť podrobne oboznámený s povahou a dôvodom obvinenia, mal právo byť oboznámený s dôkazmi a vypočutý pred vydaním rozhodnutia o správnom delikte. Pritom z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je zrejmé, že čl. 6 ods. 3 dohovoru sa vzťahuje aj na daňové sankčné konania. Sťažovateľ zvýraznil, že v jeho prípade prvostupňové sankčné konanie právne ani fakticky neprebehlo, boli mu iba doručené rozhodnutia o sankcii. O tom, že je v postavení obvineného, sa sťažovateľ dozvedel až z rozhodnutí o uložení pokút. Konanie tak nebolo ani dvojinštančné, pretože daňová kontrola nemôže prvoinštančné sankčné konanie nahradiť. Sťažovateľ bol zbavený svojich procesných práv. Navyše najvyšší súd sa vo svojom rozhodnutí nevyrovnal ani s rozhodovacou praxou, na ktorú sťažovateľ poukázal (najmä nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008, rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sž-o-KS 139/2005 z 24. novembra 2006), a nereagoval ani na argumentáciu sťažovateľa o tom, že postupom daňových orgánov v jeho veci boli porušené základné zásady daňového konania, najmä zásady zákonnosti, súčinnosti, rovnosti.

Najvyšší súd nereagoval ani na namietané porušenie princípu právnej istoty, keď sťažovateľ postupoval podľa stanoviska žalovaného. Hoci z rozhodovacej praxe sú zrejmé zásady ukladania trestov v prípadoch trestania súbehu, tieto neboli zohľadnené. Sťažovateľ zároveň požiadal ústavný súd, aby dočasným opatrením odložil vykonateľnosť rozhodnutí o uložení sankcie do rozhodnutia o veci samej.

## 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“) každú sťažnosť predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa.

12. Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy, na ktorých prerokovanie 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.

Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

13. Sťažovateľ namieta porušenie týchto ustanovení ústavy a dohovoru:

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 alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu. Rozsudok musí byť vyhlásený verejne, ale tlač a verejnosť môžu byť vylúčené buď po dobu celého, alebo časti procesu v záujme mravnosti, verejného poriadku alebo národnej bezpečnosti v demokratickej spoločnosti, alebo keď to vyžadujú záujmy maloletých alebo ochrana súkromného života účastníkov alebo, v rozsahu považovanom súdom za úplne nevyhnutný, pokiaľ by, vzhľadom na osobitné okolnosti, verejnosť konania mohla byť na ujmu záujmom spravodlivosti.

Podľa čl. 6 ods. 3 dohovoru každý, kto je obvinený z trestného činu, má tieto minimálne práva:

- a) byť bez meškania a v jazyku, ktorému rozumie, podrobne oboznámený s povahou a dôvodom obvinenia proti nemu;
- b) mať primeraný čas a možnosti na prípravu svojej obhajoby;
- c) obhajovať sa osobne alebo s pomocou obhajcu podľa vlastného výberu, alebo pokiaľ nemá prostriedky na zaplatenie obhajcu, aby sa mu poskytol bezplatne, ak to záujmy spravodlivosti vyžadujú;
- d) vylúčať alebo dať vylúčať svedkov proti sebe a dosiahnuť predvolanie a výsluch svedkov vo svoj prospech za rovnakých podmienok ako svedkov proti sebe;
- e) mať bezplatnú pomoc tlmočníka, ak nerozumie jazyku používanému pred súdom alebo týmto jazykom nehovorí.

14. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť predovšetkým vtedy, ak namietaným postupom orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom tohto orgánu a základným právom, ktorého porušenie sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo

procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takúto možnosť reálne nepripúšťajú (IV. ÚS 16/04, II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 50/05 a IV. ÚS 288/05).

15. Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie sťažnosti pre jej zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným rozhodnutím alebo iným zásahom orgánu štátu do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej, ako aj nezistenie žiadnej možnosti porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

16. Ústavný súd považuje za potrebné tiež pripomenúť, že nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Z rozdelenia súdnej moci v ústave medzi ústavný súd a všeobecné súdy totiž vyplýva, že ústavný súd nie je opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov (napr. I. ÚS 19/02, III. ÚS 151/05, III. ÚS 344/06).

17. Úloha ústavného súdu sa vymedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyведенé závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody. Ústavný súd poukazuje i na skutočnosť, že nie

je a ani nemôže byť súdom skutkovým, t. j. jeho úlohou nie je nahrádzať činnosť všeobecných súdov.

18. Vychádzajúc zo skutočnosti, že sťažnosť sťažovateľa smeruje proti správny súdom, ústavný súd pripomína i povahu a špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Treba preto vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutých rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (m. m. IV. ÚS 127/2012, II. ÚS 784/2015, II. ÚS 737/2015).

19. Na vec sťažovateľa dopadajú predovšetkým tieto ustanovenia zákona o správe daní:

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona o správe daní ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona o správe daní správca dane uloží daňovému subjektu pokutu v sume rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní alebo hlásení, alebo v dodatočnom daňovom priznaní, alebo dodatočnom hlásení.

Podľa § 30 ods. 2 písm. d) zákona o správe daní rozhodnutie musí obsahovať najmä výrok, ktorý obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, prípadne lehotu plnenia, rozhodnutie o náhradách konania,

a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená.

20. Pokiaľ ide o použitie zásad ukladania sankcie, najvyšší súd rozsudok sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018 odôvodnil tým, že *„sa nestotožnil so záverom krajského súdu ohľadne povinnosti žalovaného aplikovať absorpčnú zásadu (platnú pri ukladaní trestných sankcií) a uložiť žalobcovi len jednu sankciu za správny delikt najprísnejšie postihnuteľný. Najvyšší súd zastáva názor, že prejednávaný prípad nemožno posudzovať ako klasický súbeh trestných činov v trestnom konaní. Účelom ustanovenia postihov za riadne nepriznanie daňovej povinnosti je oprávnený záujem štátu na riadnom výbere daní. Sankcia je v tomto prípade stanovená presným výpočtom a jej výška tak závisí od sumy daňovej povinnosti, ktorú daňový subjekt v rozpore so zákonom nepriznal. Jednoducho povedané, zo sumy, o ktorú mal byť štát ukrátený, je potrebné zaplatiť pokutu. Nejedná sa tu o prípad, kedy by bolo možné posudzovať správne delikty podľa ich závažnosti, a teda podľa prísnejšej sankčnej postihnuteľnosti. Povaha skutku je v podstate u všetkých štyroch rozhodnutí rovnaká, výška pokuty sa odvíja len od výšky rozdielu skrátenej dane v tom – ktorom zdaňovacom období. Najvyšší súd v súvislosti so skutočnosťou, že pri administratívnych sankčných postihoch sa v prípade chýbajúcej špeciálnej právnej úpravy analogicky postupuje v zmysle trestnoprávných zásad, považuje za potrebné zdôrazniť, že sa jedná o primeranú aplikáciu trestnoprávných zásad a to vzhľadom na konkrétny charakter ukladanej sankcie, nie však o priamu aplikáciu trestnoprávných noriem.“*.

21. Pokiaľ išlo o námietku nedoručenia oznámenia o začatí konania sťažovateľovi, ktoré malo mať za následok znemožnenie sťažovateľovi vyjadriť sa k veci a realizovať jeho procesné práva, najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018 uviedol, že v neoznámení *„začatia konania o uložení sankcie zo strany správcu dane... nevidí také pochybenie správneho orgánu, ktoré by odôvodňovalo zrušenie jeho rozhodnutí a vrátenie mu veci na ďalšie konanie. Rozhodnutia, ktorými bola žalobcovi uložená pokuta, boli len zákonným následkom porušenia povinnosti žalobcom, o ktorej mal žalobca vedomosť vzhľadom na právoplatnosť dodatočných platobných výmerov. Uloženie pokuty bolo teda*

*len obligatónnym vyústením postupu daňových orgánov voči žalobcovi ako daňovému subjektu, ktorý začal už daňovou kontrolou a v rámci ktorej mal žalobca možnosť vyjadrovať sa k zisteniam správcu dane počas daňovej kontroly. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že výsledok daňovej kontroly mal za následok nielen vyrubenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby, ale aj uloženie pokút z rozdielu dane. Najvyšší súd tiež zohľadnil skutočnosť, že v prejednávacom prípade sa jednalo o dvojstupňové konanie daňových orgánov, a teda daňový subjekt mal možnosť vzniesť námietky v odvolacom konaní. Je tiež potrebné vziať do úvahy charakter konania o uložení sankcie podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. (kde správca dane rozhodoval len na podklade právoplatného dodatočného výmeru, s ktorým bol žalobca oboznámený), a tiež je potrebné prihliadnúť na to, že žalobca nepoukazuje na žiadne konkrétne skutkové okolnosti alebo dôkazy relevantné pre rozhodnutie o uložení pokuty, ktoré nemohol v konaní uplatniť.“.*

22. Vo vzťahu k záveru krajského súdu, podľa ktorého výrok rozhodnutia správcu dane nezodpovedá zákonným požiadavkám, najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018 uviedol, že „*pokiaľ ide o výrok rozhodnutia, tak ako ho formuloval správca dane, nemožno výrok považovať za neurčitý, nakoľko skutok, za ktorý je uložená žalobcovi pokuta, vymedzuje jasne a nezameniteľne, s uvedením ustanovenia právneho predpisu, ktorý bol konaním žalobcu porušený. Výrok rozhodnutiu obsahuje náležitosti podľa § 30 ods. 2 písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. a splňa požiadavky kladené na rozhodnutie o správnom sankčnom postihu. Výrok rozhodnutia obsahuje ustanovenie, podľa ktorého správca dane rozhodol, identifikáciu daňového subjektu, výšku pokuty určenej z rozdielu dane z príjmov právnickej osoby zisteného správcom dane, konkrétne zdaňovacie obdobie, v ktorom bol rozdiel dane zistený, lehotu na plnenie a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená. Identifikácia sankcie a správneho deliktu, za ktorý bola sankcia uložená, je dostatočná na to, aby nebola zameniteľná s iným správnym deliktom.“.*

23. Ústavný súd považuje takto formulované odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 30/2016 z 28. marca 2018 za dostatočné a primerané. Najvyšší súd v ňom

zrozumiteľne reagoval na argumenty sťažovateľa uvedené v jeho žalobe a vysvetlil, z akých dôvodov tieto argumenty (a s nimi korešpondujúci záver krajského súdu) neobstoja a z akých dôvodov bolo potrebné rozhodnutie krajského súdu zmeniť. Odôvodnenie rozhodnutia najvyššieho súdu preto spĺňa všetky ústavné požiadavky. Právne názory vyslovené v rozsudku najvyššieho súdu považuje ústavný súd za súladné so zmyslom a účelom aplikovanej právnej úpravy. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nemožno označiť ani za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o žalobe sťažovateľa.

24. Sankčné konanie o uložení sankcie podľa § 35 ods. 1 písm. a) zákona o správe daní je špecifickým konaním, ktoré je dané jeho právnou úpravou. Uloženie pokuty v prípade vzniku kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní je obligatórnym následkom vzniku takéhoto rozdielu. Správcovi dane zákon nezveruje oprávnenie rozhodovať o tom, či pokutu podľa tohto ustanovenia uloží, alebo nie. Predpokladom na vydanie rozhodnutia o uložení pokuty (v danom prípade) je iba vydanie (právoplatného) dodatočného platobného výmeru v dôsledku zistenia dane po daňovej kontrole, ktorá sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní. Vznik povinnosti zaplatiť pokutu vyžaduje však vydanie rozhodnutia o uložení pokuty, pretože v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím (§ 30 ods. 1 zákona o správe daní). Priamo zákon [v § 35 ods. 1 písm. a), § 35 ods. 2 zákona o správe daní] stanovuje i výšku pokuty spôsobom, ktorý neponecháva daňovým orgánom priestor pre správnu úvahu. Daňový orgán je tak povinný uložiť pokutu vo výške súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky a kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní. Priamo z dikcie § 35 ods. 1 písm. a) zákona o správe daní vyplýva i to, že pokutu v takejto výške je daňový orgán povinný uložiť každému subjektu a za každý prípad vzniku kladného rozdielu medzi daňou zistenou správcom dane a daňou uvedenou v daňovom priznaní. Bolo vecou zákonodarcu, že pre dané prípady (správne delikty) zvolil práve takýto spôsob určenia sankcie.

25. Pokiaľ preto najvyšší súd dospel k záveru, podľa ktorého iný spôsob určenia sankcie nezodpovedá zákonným požiadavkám, vykladal aplikované ustanovenia v súlade s ich zmyslom a obsahom. Z rovnakého dôvodu neobstojí ani úvaha sťažovateľa o tom, že vzhľadom na to, že sa dopustil štyroch správnych deliktov rovnakej povahy, mala mu byť uložená sankcia iba vo výške určenej pre jeden z deliktov (najprísnejšie sankcionovaný). Práve záver o tejto otázke bol pre rozhodnutie o žalobe sťažovateľa zásadný. Ďalšou zásadnou okolnosťou pre vec sťažovateľa je skutočnosť, že výška sankcie sa odvíja od výšky kladného rozdielu dane zistenej daňovými orgánmi a dane uvedenej v daňovom priznaní, pričom daň musí byť daňovými orgánmi určená dodatočným platobným výmerom. Ako z okolností veci sťažovateľa vyplýva, v jeho prípade nie je sporné, že daň takto bola určená právoplatným rozhodnutím a sťažovateľom bola i zaplatená, ako to sám uviedol v sťažnosti doručenej ústavnému súdu. Vzhľadom na túto okolnosť je nepochybné, že pri rozhodovaní o uložení pokuty daňové orgány – avšak ani sťažovateľ – nemohli výšku pokuty žiadnym spôsobom ovplyvniť.

26. Tieto závery je potrebné vziať do úvahy aj pri posudzovaní námietky sťažovateľa o nedoručení oznámenia o začatí konania o uloženie pokuty, v dôsledku čoho sťažovateľ tvrdí, že nebol osobitne daňovými orgánmi oboznámený s povahou a dôvodom obvinenia proti nemu, nemal primeraný čas a možnosti na prípravu svojej obhajoby či zvolenie si obhajcu a bolo mu znemožnené vylúčať alebo dať vylúčať svedkov proti sebe a dosiahnuť predvolanie a výsluch svedkov vo svoj prospech za rovnakých podmienok ako svedkov proti sebe. Najvyšší súd v tejto súvislosti konštatoval, že „v *neoznámení začatia konania o uložení sankcie zo strany správcu dane nevidí také pochybenie správneho orgánu, ktoré by odôvodňovalo zrušenie jeho rozhodnutí a vrátenie mu veci na ďalšie konanie*“. Aj ústavný súd je toho názoru, že nie každé pochybenie správcu dane musí mať za následok zrušenie jeho rozhodnutia v správnom súdnictve. Opačný prístup by bol totiž neprimerane formalistický. Sťažovateľom vytýkané pochybenie správcu dane je potrebné hodnotiť práve so zohľadnením konkrétneho typu a charakteristiky konania o uloženie pokuty sťažovateľovi, najmä z hľadiska možností sťažovateľa dosiahnuť vydanie odlišného rozhodnutia, než aké bolo vydané. Procesné práva garantované v čl. 6 ods. 3 dohovoru

nie sú stanovené samoučelne, práve naopak, majú za cieľ umožniť presadenie práv obvineného v jeho obhajobe smerujúce k zlepšeniu jeho postavenia. Práve vzhľadom na osobitosti zákonom stanovených podmienok na uloženie pokuty a okolnosti prípadu sťažovateľa je zrejmé, že pochybenie správcu dane nemohlo mať v danom prípade za následok skutočnú ujmu na právach sťažovateľa. Ostatne ani sťažovateľ v sťažnosti doručenej ústavnému súdu netvrdí vznik žiadnej takejto ujmy v dôsledku pochybenia správcu dane a neuvádza napríklad ani to, aké dôkazy, procesné návrhy či argumentáciu pred vydaním rozhodnutia o pokute skutočne hodlal uplatniť a zároveň ich nemohol uplatniť ani v daňovom odvolacom konaní či v konaní pred správnymi súdmi. Tak, ako to uviedol aj najvyšší súd, rozhodnutia, ktorými bola sťažovateľovi ako žalobcovi uložená pokuta, boli len zákonným následkom porušenia povinnosti sťažovateľa, o ktorej mal vedomosť vzhľadom na právoplatnosť dodatočných platobných výmerov, a uloženie pokuty bolo len obligatónnym vyústením postupu daňových orgánov proti sťažovateľovi realizovaným zákonným spôsobom.

27. Pokiaľ sťažovateľ namietal nedostatok náležitostí výroku rozhodnutia, ani ústavný súd nepovažuje výrok rozhodnutí správcu dane o uložení pokuty za nezodpovedajúci zákonným požiadavkám. Obsah výroku rozhodnutia v daňovom konaní stanovuje § 30 ods. 2 písm. d) zákona o správe daní ako špeciálny predpis a rozhodnutia správnych orgánov mu zodpovedajú. Nie je tu preto miesto na úvahu o tom, že pre posúdenie výroku by mali byť analogicky aplikované iné predpisy.

28. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd pri predbežnom prerokovaní podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde sťažnosť sťažovateľa, ktorou namietal porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1, 3 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu, odmietol, a to z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

29. Pretože ústavný súd odmietol sťažnosť z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti, nerozhodoval už o ďalších procesných návrhoch sťažovateľa vrátane jeho návrhu na odklad vykonateľnosti rozhodnutí o uložení sankcií.

30. Z uvedených dôvodov rozhodol ústavný súd tak, ako to je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

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

V Košiciach 28. novembra 2018