



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 136/2010-32

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 24. marca 2010 predbežne prerokoval sťažnosť JUDr. Ing. K. M., K., zastúpeného advokátkou JUDr. I. R., K., vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 13 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 68/2008 z 29. septembra 2009 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť JUDr. Ing. K. M. 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 27. januára 2010 doručená sťažnosť JUDr. Ing. K. M., K. (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namietal porušenie základných práv podľa čl. 13 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 5 Sžf 68/2008 z 29. septembra 2009 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

Zo sťažnosti vyplynulo, že:

«Dňa 3.11.2006 vydal Daňový úrad K. platobný výmer č. 709/230/36925/06/ZIM, ktorým podľa § 44 ods. 4 Zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov určil platiteľovi dane Ing. Mgr. K. M.,... - žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2001 v sume 59.003,- Sk, ktorá bola určená na základe § 29 ods. 6 Zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

Proti tomuto platobnému výmeru podal žalobca dňa 8.12.2006 odvolanie.

Dňa 11.12.2006 vydal Daňový úrad K. výzvu č. 709/230/40614/06/ZIM, ktorou vyzval žalobcu na doplnenie odvolania.

Podaním zo dňa 21.1.2007 doplnil žalobca svoje odvolanie.

Dňa 16.3.2007 vydalo Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutie č. I/223/3970-23409/2007/991545-r, ktorým prerušilo konanie vo veci odvolania podaného dňa 11.12.2006 Ing. Mgr. K. M. - žalobcom.

Ministerstvo financií Slovenskej republiky rozhodnutím č. MF/21250/2007-71/4 zo dňa 8.8.2007 zrušilo rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/223/3970-22368/2007/991545-r zo dňa 15.3.2007.

Dňa 12.10.2007 vydalo Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutie č. I/223/3970-77378/2007/991545-r, ktorým Daňové riaditeľstvo SR podľa § 48 ods. 4 Zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov odvolanie proti platobnému výmeru Daňového úradu K. č. 709/230/36925/06/ZIM zo dňa 3.11.2006, vydanému podľa § 44 ods. 4 Zákona č. 511/1992 Zb., ktorým bol určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2001 v sume 59.003,- Sk podľa § 29 ods. 6 Zákona č. 511/1992 Zb. daňovému subjektu Ing. Mgr. K. M. zamieta pre neodôvodnenosť.

Proti rozhodnutiu žalovaného - rozhodnutiu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky sp.zn. I/223/3970-77378/2007/991545-r zo dňa 12.10.2007 podal sťažovateľ na Krajský súd v Košiciach žalobu na jeho preskúmanie a navrhol, aby súd napadnuté rozhodnutie zrušil a zrušil platobný výmer Daňového úradu K. zo dňa 3.11.2006 č. 709/230/36925/06/ZIM, a vec vrátil žalovanému na nové konanie.

Krajský súd v Košiciach upovedomením zo dňa 17.6.2008 oznámil sťažovateľovi, že jeho žiadosti o odklad vykonateľnosti uvedeného rozhodnutia nevyhoveli.

K žalobe sa vyjadriло Daňové riaditeľstvo SR vyjadrením zo dňa 17.12.2007.

Krajský súd v Košiciach rozsudkom sp.zn. 7 S 111/2007 zo dňa 18.6.2008 žalobu zamietol a žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ odvolanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp.zn. 5 Sžf 68/2008 zo dňa 29.9.2009 potvrdil napadnutý rozsudok a žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Predmetný rozsudok bol doručený právnej zástupkyňi sťažovateľa dňa 30.11.2009.(...)

Sťažovateľ v priebehu výkonu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, aj konania pred súdom I. stupňa, aj pred Najvyšším súdom SR, poukazoval na postup daňových orgánov, ktorý bol v rozpore správnymi predpismi predovšetkým Zákonom č. 511/1992 Zb. upravujúcimi práva a povinnosti daňových subjektov a postup daňových orgánov v daňovom konaní, aj pri výkone daňovej kontroly.

Napriek tomu, že napadnuté rozhodnutie je výsledkom takéhoto nezákonného postupu, ktoré je v rozpore tak s ústavným imperatívom uvedenom v článku 2 ods. 2 Ústavy SR, ako aj s právom sťažovateľa domáhať sa zákonom predpísaným postupom svojho práva na inom orgáne SR, I. stupňový súd, ani odvolací súd nepostupovali tak, ako im to ukladá ustanovenie § 250j O.s.p.(...)

Sťažovateľ opakovane v rôznych štádiách daňovej kontroly, aj daňového konania poukazoval na to, že daňová kontrola je uňho vykonávaná nezákonne, z dôvodu, že bola vykonávaná zamestnancami Daňového úradu P. bez toho, aby pre takýto postup boli splnené zákonné podmienky.

Zásadnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom sporu medzi daňovými orgánmi a sťažovateľom bolo posúdenie, či je možné vykonať u sťažovateľa daňovú kontrolu zamestnancami iného daňového úradu, než ktorý je správcom dane sťažovateľa. Sťažovateľ tento postup napádal vo svojich námietkach, aj vo svojej žalobe tvrdiac, že takýmto postupom bola uňho vykonávaná daňová kontrola, miestne nepríslušným správcom dane, resp. že postup daňového riaditeľstva bol v skutočnosti obchádzaním ustanovení Zákona č. 511/1992 Zb. o miestnej príslušnosti v daňovom konaní (daňovej kontrole). Daňové riaditeľstvo argumentovalo tým, že podľa ustanovenia § 3 ods. 1 Zákona č. 150/2001 Z.z., je daňové riaditeľstvo zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov a preto nedošlo k pochybeniu, ak kontrolu u sťažovateľa mali vykonávať osoby, ktoré síce neboli

zamestnancom Daňového úradu K., ale boli zamestnancami daňového riaditeľstva. V tejto argumentácii, napriek tomu, že bola obsiahnutá v žalobe (sťažovateľ v žalobe uviedol: „Opakovane poukazoval svojimi námietkami na nesprávne zloženie kontrolnej skupiny“).

(...)

Ďalším argumentom v prospech nezákonnosti daňovej kontroly je jej trvanie presahujúce zákonom určenú dobu.

Kontrolovaný daňový subjekt má v priebehu daňovej kontroly okrem iného povinnosť umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu (§ 15 ods. 6 písm. a /), poskytovať požadované informácie sám, alebo ním určenou osobou (§ 15 ods. 6 písm. c /), predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia (§15 ods. 6 písm. d /), má okrem iných predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa ods. 10 druhej vety .

Z princípov právneho štátu vyjadrených v Ústave SR v článku 2 ods. 2, podľa ktorého štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, v článku 2 ods. 3 ústavy - podľa ktorého každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá a v článku 13 ods. 1 písm. a / - podľa ktorého povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd (ods. 1 písm. a /) vyplýva, že nemôže byť na ujmu sťažovateľovi, že v čase po uplynutí zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplnil povinnosti vyplývajúce mu z ustanovenia § 15 ods. 6, pretože tieto povinnosti už nemal.(...)

Z vyššie uvedených súvislostí však nesporne vyplýva, že v tom čase, keď zamestnanci vykonávajúci uňho daňovú kontrolu ukladali povinnosti, sťažovateľ už nemal zákonnú povinnosť tieto dôkazy predkladať. Je teda nesporné, že nenastala hypotéza, ktorá by umožnila určiť daň podľa pomôcok, tak ako to upravuje ustanovenie § 29 ods. 6 Zákona č. 511/1992 Zb..

Vzhľadom na to, že k prípadu predpokladanému v ustanovení § 29 ods. 6 nedošlo, postup správcu dane pri určovaní daňovej povinnosti prostredníctvom daňových pomôcok je nezákonný.

Správca dane nebol oprávnený určiť daň podľa pomôcok.

Ďalšou vadou, ktorá mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia je skutočnosť, že I. stupňový orgán doručoval písomnosti v daňovej kontrole JUDr. E. K. vrátane oznámenia zo dňa 4.5.2006 č. 709/320/15203/2006. Ako však vyplýva z obsahu spisu, sťažovateľ splnomocnil JUDr. E. K. iba na zastupovanie v daňovom konaní.

Z ustanovenia § 1a písm. d / Zákona č. 511/1992 Zb. jednoznačne vyplýva, čo je daňovým konaním a z ustanovenia § 15 citovaného zákona vyplýva, čo je daňovou kontrolou. Je nesporné a vyplýva to, aj z citovaného rozhodnutia najvyššieho súdu sp.zn. 3 Sžf 9/2007, že daňové konanie nemožno zamieňať s daňovou kontrolou, a daňová kontrola nie je súčasťou daňového konania. Okrem toho, že I. stupňový správny orgán, tým, že doručoval písomnosti v daňovej kontrole JUDr. E. K. porušil daňové tajomstvo, zasiahol tým do práv sťažovateľa, keďže písomnosti podľa Zákona o správe daní je potrebné doručovať adresátovi, v tomto prípade, daňovému subjektu. Doručovanie v rozpore s ustanoveniami § 17 Zákona č. 511/1992 Zb. nemôže mať účinky, ktoré z tohto zákonného ustanovenia pre riadne a zákonné doručenie vyplývajú.

Je absurdné tvrdenie obsiahnuté v odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu I. stupňa, s ktorým sa stotožnil aj DR SR, že až 15.5.2006 bolo zúžené splnomocnenie pre JUDr. E. K. a to tým, že sa vzdal zastupovania sťažovateľa v daňovej kontrole. Sťažovateľ, ako to vyplýva z obsahu udeleného splnomocnenia, nikdy nesplnomocnil JUDr. E. K. na zastupovanie v daňovej kontrole a preto oznámenie tejto skutočnosti nemôže mať žiaden konštitutívny význam.

Sťažovateľ za nesprávny postup predchádzajúci vydaniu napadnutého rozhodnutia považuje aj taký postup zamestnancov vykonávajúcich daňovú kontrolu.(...)

Aj I. stupňový správny orgán, aj DR SR dospeli k nesprávnemu rozhodnutiu, nerešpektovaní známych a nespochybniteľných skutkových okolností a na vec sa vzťahujúcich ustanovení platného právneho predpisu.

Z ustanovenia § 4 ods. 4 Zákona č. 289/1995 Z.z. v znení platnom do 31.12.2001 totiž vyplýva, že dobrovoľnými platiteľmi dane z pridanej hodnoty podľa tohto zákona mohli

byť aj osoby podliehajúce dani, ktorým nevznikla povinnosť registrácie podľa ods. 1 až 3, ak daňový úrad uznal oprávnenosť žiadosti o registráciu.

Z citovaného zákonného ustanovenia vyplýva, že základom pre posúdenie, či sťažovateľ bol alebo nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty, je otázka, či bol osobou podliehajúcou dani, podľa ustanovenia § 2 ods. 1, 2, 4 citovaného zákona. Ako vyplýva z ods. 1 citovaného zákonného ustanovenia, jeho písm. d / - zdaniteľným plnením je aj poskytovanie služieb.

Na to, aby určitá činnosť mohla byť posudzovaná ako zdaniteľné plnenie, však museli byť splnené predpoklady uvedené v ods. 2 citovaného zákonného ustanovenia a to, že toto zdaniteľné plnenie podľa ods. 1 bolo uskutočňované v rámci podnikania, alebo v rámci činnosti, ktorá súvisí s podnikaním alebo išlo o plnenie uskutočňované právnickou alebo fyzickou osobou v rámci činnosti vykonávanej podľa osobitného predpisu, pričom týmto osobitným predpisom podľa poznámky 2a k citovanému ustanoveniu bol Zákon č. 36/1967 Zb. o znalcoch a tlmočníkoch.

*Je teda zrejmé, že súdny exekútor v uvedenom čase nespĺňal základnú podmienku platiteľa dane z pridanej hodnoty a teda nebol osobou uskutočňujúcou zdaniteľné plnenie.
(...)*

V období, za ktoré sťažovateľovi napadnutým rozhodnutím bol určený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 59 003 Sk, nebol osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 4 ods. 4 zákona č. 289/1995 Z.z. v platnom znení.

Záver súdu I. stupňa o tom, že samotná registrácia je právnym dôvodom na to, aby bol sťažovateľ považovaný za osobu podliehajúcu dani, neobstoí. Táto skutočnosť vyplýva zo znenia zákona č. 289/1995 Z.z. v znení platnom do 31.12.2001. To, argumenty sťažovateľa uvedené v žalobe sú dôvodné, vplynulo aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR č. 6-SŽ-221/00 zo dňa 27.6.2001.

Sťažovateľ v odvolaní predložil stanovisko Ministerstva spravodlivosti SR zo dňa 21.6.2007, v ktorom MS SR, Sekcia civilného práva na žiadosť prezidenta Slovenskej komory exekútorov sa vyjadrila k otázke právneho postavenia súdneho exekútora.

Sťažovateľovi je zrejmé, že súd n i e je viazaný stanoviskom MS SR.

Je však viazaný právnymi predpismi, v tomto prípade zákonom č. 289/1995 Z.z..

Pokiaľ súd I. stupňa konštatuje, že poznámky pod čiarou nie sú v zmysle legislatívnych pravidiel tvorby zákonov, časťou právneho predpisu s normatívnou povahou, možno s ním súhlasiť len do určitej miery. Ak poznámka 2a k ustanoveniu § 2 ods. 2 písm. b/ Zákona č. 289/1995 Z.z. k 31.12.2001 obsahovala odkaz iba na Zákon o znalcoch a tlmočníkoch, a po tomto dátume aj odkaz na Zákon o súdnych exekútoroch, nemôže byť táto skutočnosť nehodnotená v kontexte ďalších argumentov smerujúcich k záveru, že do 31.12.2001 nebol osobou podliehajúcou DPH.»

Sťažovateľ žiadal, aby ústavný súd vydal vo veci takýto nález:

„Právo sťažovateľa zakotveného v článku 46 ods. 1 Ústavy SR, podľa ktorého – každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom, na inom orgáne Slovenskej republiky a podľa čl. 13 ods. 1 Ústavy SR – podľa ktorého, povinnosti možno ukladať zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 68/2008 zo dňa 29.9.2009, bolo porušené.

Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 68/2008 zo dňa 29.9.2009 a vracia mu vec na ďalšie konanie.

Ústavný súd Slovenskej republiky zakazuje Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky porušovať namietané práva sťažovateľa.

Odporca je povinný nahradiť sťažovateľovi všetky trovy tohto konania.“

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.

Podľa čl. 127 ods. 2 ústavy ak ústavný súd vyhovie sťažnosti, svojím rozhodnutím vysloví, že právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom boli porušené práva alebo slobody podľa odseku 1, a zruší také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah.

Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ak aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Predmetom sťažnosti je tvrdenie sťažovateľa, že rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 5 Sžf 68/2008 z 29. septembra 2009 došlo k porušeniu jeho základných práv podľa čl. 13 ods. 1 a čl. 46 ods. 1 ústavy.

Podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu je dôvodom odmietnutia sťažnosti pre jej zjavnú neopodstatnenosť absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodu 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 (mutatis mutandis rozhodnutie sp. zn. III. ÚS 138/02 a v ňom citovaná ďalšia judikatúra).

Ústavný súd vzhľadom na svoju doterajšiu judikatúru 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. 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 tohoto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu prechádzalo, 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 (mutatis mutandis I. ÚS 13/00).

Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu vyplýva, že:

„Podľa podanej žaloby sa v tomto konaní žalobca domáha preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane vydané podľa § 44 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. o určení dane podľa pomôcok v zmysle § 15 ods. 2 a § 29 ods. 6 uvedeného zákona za zdaňovacie obdobie máj 2001. Žalobca ako jeden z dôvodov nezákonnosti uviedol nesplnenie zákonných podmienok pre použitie tohto spôsobu určenia dane tým, že správca dane požadoval predložiť daňové doklady aj po uplynutí lehoty stanovenej v § 30a ods. 7 uvedeného zákona.

Krajský súd posúdil túto skutočnosť tak, že daňový subjekt bol povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane ustanovené daňovému subjektu v § 15 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. aj po uplynutí lehoty uvedenej v § 30a ods. 7 tohto zákona. K tomuto záveru dospel po preskúmaní všetkých skutočností, v dôsledku ktorých došlo k márnemu uplynutiu tejto lehoty, pričom, aj keď išlo o prostriedky zákonom povolené, posúdil ich ako porušenie zásady proporcionality zo strany žalobcu. Ak teda bola vykonávaná daňová kontrola u daňového subjektu po uplynutí zákonnej jednoročnej lehoty, takýto postup správneho orgánu bol v súlade s ust. § 30a ods. 7, § 15 ods. 2 zák.č. 511/1992 Zb.(...)

Daňová kontrola nie je ani samostatným konaním, pretože svojim zaradením v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní (ďalej iba zákon o správe daní) je dielčím procesným postupom vykonávaným v rámci daňového konania. Účelom daňovej kontroly je

zistiť alebo preveriť základ dane alebo iné skutočnosti rozhodné pre správne určenie dane. Začatie daňovej kontroly, spravidla spísaním zápisnice o zahájení daňovej kontroly, je určitým úkonom správcu dane smerujúcim proti daňovému subjektu a sú s ním spojené povinnosti kontrolovaného subjektu. Priebeh kontroly pozostáva z postupne vykonávaných úkonov pracovníka vykonávajúceho kontrolu smerujúcich proti kontrolovanému subjektu a končí spísaním protokolu o daňovej kontrole a jeho podpísaním. Uvedený protokol nie je rozhodnutím v zmysle § 30 zákona o správe daní, pretože sa ním neukladajú žiadne práva ani povinnosti daňovému subjektu, je iba podkladom na prípadné vydanie rozhodnutia v daňovom konaní. Daňová kontrola je teda procesom kontrolným.

Podľa ust. § 30a ods. 7 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu (§15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov. Podľa ods. 8 tohto ustanovenia zákona ak správca dane alebo orgán podľa § 15 ods. 16 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Zákon č. 511/1992 Zb., ako vyplýva z uvedeného ustanovenia, síce žiaden následok s uplynutím uvedenej lehoty neupravuje, napriek tomu ako dôvod nezákonnosti môže byť zistenie, že je vykonávaná nad zákonom stanovený časový rámeč. Môže sa tak však stať iba vtedy, ak týmto postupom dochádza k porušovaniu chránených práv účastníka. Nie teda iba na základe uplynutia samotnej lehoty, ale až po zistení porušovania chránených práv, teda nezákonnosti. Podľa názoru odvolacieho súdu to vyplýva práve z toho, že nejde o rozhodovacia činnosť daňového orgánu, ale o procesný postup, ktorého výsledok môže byť základom začatia vyrubovacieho konania, v rámci ktorého voči záverečnej správe – protokolu o daňovej kontrole, ako jednému z podkladov, z ktorých správca dane pri rozhodovaní vychádzal, môže účastník v daňovom konaní vzniesť námietky.

Správne teda krajský súd ohľadne tejto námietky posudzoval dôvody vybočenia z medzí stanovených zákonom a posúdenie, že nespôsobujú nezákonnosť procesu, bolo správne. Využívanie ochranných prostriedky žalobcom nebránilo tomu, aby žalobca predložil požadované podklady už počas plynutia lehoty na kontrolu DPH. Ak tak z odôvodnených dôvodov neurobil ani do konca lehoty, mal správca dane po oznámení

postoja žalobcu k uvedenej povinnosti oprávnenie prikročiť k náhradnému spôsobu. Vykonanie zvoleného postupu správcom dane v primeranej lehote, nemohol byť potom považovaný za nezákonný úkon.

Podľa krajského súdu bol správny záver žalovaného aj v tom, že žalobca bol osobou podliehajúcou DPH, ako ho definoval správca dane, a to aj keď nevykonával činnosť podľa osobitného zákona č. 36/1967 Zb. o znalcoch a tlmočníkoch, ktorý ako jediný bol uvedený v odkaze pod čiarou k ust. § 2 ods. 2 písm. b/ zák. č. 511/1992 Zb. Skutočnosť, že poznámka 2a obsahovala odkaz iba na zákon o znalcoch a tlmočníkoch, podľa krajského súdu neznamenala, že iné činnosti vykonávané podľa ďalších právnych predpisov nespádajú pod výklad tohto ustanovenia.

Aj s týmto záverom sa stotožnil odvolací súd, pretože ako už v iných svojich rozhodnutiach publikoval, činnosť exekútora je činnosťou vykonávanou vo forme nezávislej hospodárskej činnosti. Vychádzal pritom z rozhodnutia ESD č. C-456/07 zo dňa 21.5.2008, podľa ktorého činnosť vykonávaná jednotlivcom, akou je činnosť súdneho exekútora, nie je oslobodená od DPH iba z dôvodu, že pozostáva z uskutočňovania úkonov, ktoré patria do právomoci orgánov verejnej moci. Aj za predpokladu, že súdny exekútor pri výkone svojej funkcie také úkony uskutočňuje, nevykonáva podľa právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, svoju činnosť vo forme orgánu riadiaceho sa verejným právom, keďže nie je integrovaný do organizácie verejnej správy, ale vo forme nezávislej hospodárskej činnosti uskutočňovanej v rámci slobodného povolania, a preto sa na neho nemôže vzťahovať oslobodenie stanovené v článku 4 ods. 5 prvom pododseku Šiestej smernice.

Žalobca teda vykonával zdaniteľné plnenie podliehajúce DPH aj predtým, ako bola táto činnosť zaradená za zdaniteľné plnenie, ako činnosť osoby v rámci činnosti vykonávanej podľa osobitných predpisov uvedených podľa ust. § 2 ods. 2 písm. b/ v nadväznosti na osobitné predpisy uvedené v poznámke pod čiarou č. 2a zákona č. 289/1995 Z.z. zákonom č. 524/2001 Z.z.“

Podľa názoru ústavného súdu uvedený postup najvyššieho súdu pri odôvodňovaní svojho právneho záveru vo veci sťažovateľa nemožno považovať za zjavne neodôvodnený alebo arbitrárny. Najvyšší súd dal odpoveď v podstate na všetky argumenty sťažovateľa uvedené aj v sťažnosti. Skutočnosť, že sťažovateľ sa so skutkovým hodnotením a následne

s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neopodstatnenosti alebo arbitrárnosti tohto názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným. V konečnom dôsledku ústavný súd nie je opravným súdom skutkových omylov právnych názorov najvyššieho súdu. Ingerencia súdu do výkonu tejto právomoci najvyššieho súdu je opodstatnená len v prípade jeho nezlučiteľnosti s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou. Ústavný súd aj keby 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 nekomformný. O svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa ten toľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. Podľa názoru ústavného súdu predmetný výklad najvyšším súdom takéto nedostatky nevykazuje, a preto bolo potrebné sťažnosť ako zjavne neopodstatnenú odmietnuť.

Vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti ústavný súd rozhodol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde o odmietnutí sťažnosti tak, ako to je uvedené vo výroku tohto uznesenia.

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

V Košiciach 24. marca 2010