



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 213/2024-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Petra Straku a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **MVR s.r.o.**, Sekčovská 54, Prešov, IČO 36 606 219, zastúpeného JUDr. Ivom Babjakom, advokátom, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/106/2020 z 27. februára 2023 takto

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

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Sťažovateľ sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 15. mája 2023 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

#### **II.**

#### **Skutkové východiská**

2. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa podanú proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/44/2017 zo 14. júla 2020, ktorým bola zamietnutá žaloba sťažovateľa o preskúmanie rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“ alebo „finančné riaditeľstvo“) v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 100301853/2017 z 15. februára 2017. V správnej žalobe sťažovateľ okrem meritórneho rozhodnutia žiadal preskúmať zákonnosť rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly č. 9801403/5/700575/2014 z 21. februára 2014, pretože bolo vyhotovené v rozpore s ustanovením § 63 ods. 3 písm. d) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní

(daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) z dôvodu absencie údajov podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku vo výroku tohto rozhodnutia, a to konkrétne obchodného mena a sídla právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačného čísla organizácie a identifikačného čísla daňového subjektu. Sťažovateľ poukázal na doterajšiu prax žalovaného, ktorý pri zistení tohto nedostatku sám takéto rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly zrušoval a predložil správne súdu rozhodnutie žalovaného z 27. apríla 2017 týkajúce sa iného daňového subjektu, ktorým finančné riaditeľstvo zrušilo rozhodnutie správcu dane z dôvodu, že vo výroku rozhodnutia absentujú údaje podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku a toto pochybenie je také závažné, že napĺňa znaky opodstatnenia zrušenia predmetného rozhodnutia. Sťažovateľ tiež v žalobe argumentoval ustanovením § 3 ods. 9 a 10 daňového poriadku, podľa ktorého je zákonnou povinnosťou žalovaného dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Na základe rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly bola daňová kontrola prerušená na dobu 31 mesiacov, počas ktorej neplynula zákonná lehota na jej vykonanie (§ 46 ods. 10 daňového poriadku). Zdôraznil, že toto nezákonné procesné rozhodnutie nemá za následok neplynutie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktorá uplynula, a preto výsledkom vyrubovacieho konania nemôže byť zákonné rozhodnutie o vyrubení dane.

3. Kasačný súd s poukazom na judikát najvyššieho súdu č. R 122/2003 (v zmysle ktorého sa rozhodnutie správneho orgánu nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia a nemôžu privodiť iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka) vyjadril názor, že procesné vady, ktoré sa vyskytli v priebehu správneho konania pred žalovaným, resp. pred správcom dane, nie sú takého charakteru, že by vyhovie správnej žalobe mohlo privodiť sťažovateľovi vecne iné, resp. výhodnejšie rozhodnutie. Samotný nedostatok rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly súd vyhodnotil ako formálnu vadu, ktorá nemala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Rozhodnutie je označené číslom konania, je v ňom označený sťažovateľ a vo výrokovej časti tohto rozhodnutia je uvedené, že sa prerušuje daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013. Aj napriek absentujúcemu označeniu kontrolovaného daňového subjektu (sťažovateľa) vo výrokovej časti rozhodnutia tak bolo možné bezpečne identifikovať, ktorej daňovej kontroly a ktorého daňového subjektu sa toto rozhodnutie týka. Toto pochybenie preto podľa kasačného súdu nedosahuje takú intenzitu, ktorá by mala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly.

4. Kasačný súd nespochybňuje, že základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti. Sťažovateľ však z uvedenej zásady odvodzuje nesprávny záver, že každé procesné pochybenie daňového orgánu musí nutne zakladať nezákonnosť, a teda aj protiústavnosť celého rozhodnutia. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že ústavnú relevanciu majú len „závažné procesné pochybenia... ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv“ (nález sp. zn. I. ÚS 314/2015). Uvedené ústavný súd potvrdil aj v uznesení č. k. III. ÚS 215/2021-13 z 9. marca 2021, v ktorom uviedol, že „zásadu zákonnosti... nemožno vykladať tak, že každé porušenie zákona pri rozhodovaní o výške daňovej povinnosti bez ohľadu na jeho závažnosť zakladá dôvod na zrušenie vydaného rozhodnutia. Aj prieskum rozhodnutí vydaných v správnom súdnictve je založený na tom, že k zrušeniu rozhodnutia môže viesť len podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie

*nezákonného rozhodnutia vo veci samej [porovnaj § 191 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku].“.*

### **III.**

#### **Argumentácia sťažovateľa**

5. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly neobsahovalo vo výroku rozhodnutia údaje podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku, a to konkrétne obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu. Výrok rozhodnutia o predĺžení závažného a intenzívneho zásahu do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane tak bol neurčitý, nezrozumiteľný a nepreskúmateľný. Absencia zákonom ustanovených náležitostí vo výroku rozhodnutia nie je chybou v písaní či zrejmovou nesprávnosťou, ktorá nemá vplyv na jeho zákonnosť. Takéto rozhodnutie v žiadnom prípade nemôže mať za následok neplynutie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

6. Konajúce súdy s poukazom na rozhodnutie najvyššieho súdu č. R 122/2003 absenciu zákonných údajov vo výroku rozhodnutia vyhodnotili ako formálnu vadu, ktorá nemala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Podľa sťažovateľa je rozdiel medzi zrušením meritórneho rozhodnutia vo veci samej z dôvodu odstránenia jeho formálnych väd, pričom toto odstránenie nemôže privodiť pre daňový subjekt vecne iné, ani výhodnejšie rozhodnutie, a medzi zrušením procesného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, ktoré fakticky spôsobuje predĺženie závažného a intenzívneho zásahu do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane. Ak sa predlžuje zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu, potom k tomuto predĺženiu môže dôjsť výlučne zákonným spôsobom.

7. Daňový poriadok v žiadnom svojom ustanovení neuvádza, ktoré sú závažné a ktoré menej závažné procesné pochybenia. Ústavný súd vo svojom rozhodnutí (č. k. I. ÚS 314/2015) jasne a zrozumiteľne uviedol, že nerobí žiadne rozdiely medzi menej a viac závažnými procesnými pochybeniami správcu dane, dôležité je, či tieto procesné pochybenia intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv. Výlučnou právomocou všeobecných súdov rozhodovať o závažnosti porušenia zákona fakticky dochádza k sudcovskej tvorbe práva. Akceptáciou takého postupu je prelomená zásada zákonnosti (§ 3 ods. 1 daňového poriadku), keď všeobecné súdy bez ohľadu na nespochybniteľné predchádzajúce porušenie zákona zo strany daňových orgánov legalizujú ich rozhodnutia o uložení daňovej povinnosti bez toho, aby v priebehu súdneho prieskumu náležitým spôsobom analyzovali vplyv procesného pochybenia správcu dane na zákonnosť jeho rozhodnutia.

8. Ak daňová kontrola vykonaná zákonným spôsobom predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, potom každé procesné pochybenie, resp. úkon správcu dane vykonaný v priebehu daňovej kontroly v rozpore so zákonom spôsobuje nezákonnosť tohto zásahu a je potrebné ho odstrániť. Ak toto procesné pochybenie nebolo odstránené v priebehu daňovej kontroly, je táto postihnutá neodstrániteľnou vadou nezákonnosti a nemôže mať za následok zákonné vyrubovacie konanie.

#### IV.

##### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

9. Ústavný súd sa pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sústredil na posúdenie otázky, či možno považovať napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu za ústavne udržateľný a akceptovateľný z hľadiska námietok, ktoré sťažovateľ proti nemu uplatňuje.

10. Kasačný súd nedostatok rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly spočívajúci v absencii údajov podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku vo výroku rozhodnutia vyhodnotil ako formálnu vadu, a konštatoval, že toto pochybenie nedosahuje takú intenzitu, že by to malo za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Z obsahu rozhodnutia zistil, že aj napriek chýbajúcemu označeniu daňového subjektu (sťažovateľa) vo výroku rozhodnutia bolo možné bezpečne identifikovať, ktorej daňovej kontroly a ktorého daňového subjektu sa toto rozhodnutie týka (a to na základe čísla konania a označenia sťažovateľa). Námietka sťažovateľa, že kasačný súd legalizoval toto rozhodnutie bez toho, aby v priebehu súdneho prieskumu náležitým spôsobom analyzoval vplyv procesného pochybenia správcu dane na zákonnosť jeho rozhodnutia, sa preto javí ako nedôvodná.

11. Sťažovateľ v tejto súvislosti spochybňuje právomoc (kompetenciu) správneho súdu posudzovať intenzitu namietaných porušení zákona a tvrdí, že prakticky každé porušenie procesných ustanovení je dôvodom na konštatovanie nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia a jeho následné zrušenie. Vychádza pritom z nesprávnej interpretácie rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015, podľa ktorého ústavnú relevanciu majú „závažné procesné pochybenia... ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv“. Príznačný je poukaz kasačného súdu na závery rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 215/2021, ktoré uvedený naratív sťažovateľa vyvracajú. Správne súdy nechránia formálne chápanú zákonnosť, ale verejné subjektívne práva adresátov výkonu verejnej správy dotknuté prípadnou nezákonnosťou (III. ÚS 632/2023).

12. Sťažovateľ tiež argumentuje charakterom preskúmaného rozhodnutia, ktorým je procesné rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, ktorá aj v prípade jej zákonného priebehu predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy (III. ÚS 24/2010).

13. Ústavný súd sa problematikou prerušenia daňovej kontroly už zaoberal v uznesení sp. zn. III. ÚS 726/2016 z 20. októbra 2016, v ktorom s poukazom na to, že ako orgán ochrany ústavnosti v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy neposkytuje ochranu pred formálnou nezákonnosťou, ale len pred takou nezákonnosťou, ktorá materiálne poškodzuje individuálnu sféru sťažovateľa tvorenú jeho základnými právami a slobodami, dospel k záveru, že prerušená daňová kontrola (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobovať obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správcu dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Inými slovami, počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.

14. Preto ak najvyšší správny súd uzavrel, že absencia náležitostí podľa § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku vo výroku rozhodnutia je formálnou vadou, ktorej dôsledkom nie je

nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly, ústavný súd nemá dôvod tento záver spochybníť z hľadiska rešpektu k základným právam sťažovateľa. Najvyšší správny súd ním totiž „neodobril“ nezákonnosť zasahujúcu do autonómnej sféry sťažovateľa ako kontrolovaného daňového subjektu. Predmetná námietka je preto nedôvodná.

15. Námietka nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia robí ústavnú sťažnosť vnútorne rozpornou. Sťažovateľ na jednej strane kritizuje právne posúdenie veci kasačným súdom a na strane druhej argumentuje nedostatočným odôvodnením napadnutého rozhodnutia. Z jeho sťažnostných dôvodov pritom vyplýva, že dôvod zamietnutia jeho kasačnej sťažnosti je mu zrejmý a že podstatu dôvodov napadnutého rozhodnutia pozná. Ústavná sťažnosť je preto zjavne neopodstatnená aj v časti namietaného nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia.

16. Vo vzťahu k námietke porušenia práva na spravodlivé súdne konanie ústavný súd uvádza, že nemá dôvod odchyľovať sa od záverov Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vyslovených v rozsudku vo veci Ferrazzini proti Taliansku (rozsudok veľkého senátu z 12. 7. 2001, č. 44759/98, § 26) a od svojej judikatúry vydanéj v nadväznosti na toto rozhodnutie, podľa ktorej je ukládanie daní jednou z výsad štátnej moci (slovami ESLP ide o „tvrdé jadro výsad verejnej moci“), a preto rozhodovanie o daňových povinnostiach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Ústavný súd preto dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je v tomto prípade *ratione materiae* aplikovateľný (m. m. II. ÚS 506/2016, I. ÚS 241/07, II. ÚS 175/2016). Avšak vychádzajúc z toho, že ústavný súd pri posudzovaní súladnosti postupu súdov s čl. 46 ods. 1 ústavy vychádza z obdobných štandardov ako ESLP vo vzťahu k čl. 6 ods. 1 dohovoru, pričom tieto štandardy boli v posudzovanej veci dodržané, nemalo by ani v prípade jeho aplikovateľnosti význam sa samostatne zaoberať námietkou porušenia čl. 6 ods. 1 dohovoru, keďže sťažovateľ jeho porušenie odôvodňoval tými istými skutočnosťami.

17. Za zjavne neopodstatnenú ústavnú sťažnosť preto možno považovať takú, pri ktorej predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03). Keďže ústavný súd vyhodnotil sťažovateľom v ústavnej sťažnosti prednesené námietky ako nedôvodné, odmietol jeho ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ako zjavne neopodstatnenú.

18. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti bolo bez právneho významu, aby ústavný súd rozhodoval o ďalších návrhoch sťažovateľa.

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

**V Košiciach 10. apríla 2024**

**Robert Šorl**  
predseda senátu