



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 16/2016-18

Ústavný súd Slovenskej republiky neverejnou zasadnutím senátu 12. januára 2016 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti RELAX, s. r. o., Grunt 30, Medzev, zastúpenej advokátkou JUDr. Ivetou Rajtákovou, advokátska kancelária, Štúrova 20, Košice, vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, základného práva na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zaručeného čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a základného práva na právnu pomoc v konaní pred orgánmi verejnej správy zaručeného čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 26. februára 2014 v konaní sp. zn. 6 Sžf 25/2013 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti RELAX, 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 2. júna 2014 faxom doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti RELAX, s. r. o., Grunt 30, Medzev (ďalej len „sťažovateľka“, v citáciách aj „žalobca“), ktorou namieta porušenie svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy

zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy a základného práva na právnu pomoc v konaní pred orgánmi verejnej správy zaručeného čl. 47 ods. 2 ústavy rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) z 26. februára 2014 v konaní sp. zn. 6 Sžf 25/2013. Sťažnosť sťažovateľka doplnila v písomnej forme podaním doručeným osobne ústavnému súdu 4. júna 2014. Podaním doručeným ústavnému súdu 1. augusta 2014 doplnila sťažovateľka prílohy sťažnosti.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že sťažovateľka sa žalobou podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „OSP“) doručenu Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) 4. augusta 2011 domáhala zrušenia rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. I/223/10100-91559/2011/999523-r zo 14. septembra 2011, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Moldava nad Bodvou (ďalej len „daňový úrad“) č. 711/230/23314/10/Kov z 26. novembra 2010 o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 40 897,26 €. Pred tým totiž daňový úrad v rámci autoremedúry rozhodnutím č. 711/230/1074/11/Kov z 21. januára 2011 odvolaniu sťažovateľky proti uvedenému prvostupňovému rozhodnutiu vyhovel v plnom rozsahu a znížil vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 na 1 650,46 €. Na základe podnetu samotného daňového úradu však žalovaný v mimoodvolacom prieskume rozhodnutím č. I/223/10100-51618/2011/99523-r zo 4. mája 2011 vyhovujúce rozhodnutie daňového úradu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Daňový úrad pri vybavovaní sťažovateľovho pôvodného odvolania následne už k autoremedúre nepristúpil, vec predložil žalovanému ako bezprostredne nadriadenému orgánu, ktorý o odvolaní rozhodol rozhodnutím napadnutým tzv. správnu žalobou.

Krajský súd rozsudkom č. k. 6 S 182/2011-124 z 25. októbra 2012 sťažovateľkinu žalobu zamietol. Zdôraznil, že sťažovateľka preukazovala počas daňovej kontroly daňovo uznateľné náklady *„19 faktúrami za poskytnuté poradenské sprostredkovateľské a archivačné služby pre odberateľov..., ktoré boli... fakturované v subdodávke dodávateľom [redacted]...“*. Napriek tomu *„konateľka žalobcu, ktorá bola správcom dane vypočutá za účelom preverenia opodstatnenosti fakturácie poradenských,*

sprostredkovateľských a archivačných služieb od spomínaného dodávateľa do zápisnice dňa 11.02.2010 uviedla, že archívne služby vykonávali zamestnanci“ sťažovateľky. Preto správca dane „dospel k záveru, že fakturácia archivačných prác dodávateľom [REDACTED] [REDACTED]... nebola opodstatnená“. Ďalej krajský súd poukázal na obsah zápisnice o ústnom pojednávaní z 30. marca 2010, z ktorej vyplýva, že „spomínané faktúry od dodávateľa [REDACTED] – [REDACTED] boli vyhotovované za poradenstvo v oblasti realít podľa potrieb exekútorského úradu a ich úkonov a archívniectvo. Išlo o novú oblasť, o ktorú žalobca rozšíril svoju činnosť. Služby v oblasti poradenstva a realít zabezpečoval v subdodávke [REDACTED] – [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] osobne a archívnické služby zabezpečoval žalobca svojimi zamestnancami... v Bratislave a poradca [REDACTED]“.

K potvrdeniam sťažovateľkiných odberateľov (súdni exekútori), podľa ktorých „[REDACTED] v rokoch 2008 – 2010 v rámci služieb poskytovaných spoločnosťou RELAX s. r. o. vykonával reálne poradenskú činnosť v oblastiach podnikateľského poradenstva, poradenstva EX činnosti v oblastiach realít a archívnickú činnosť a poradenstvo osobne“, krajský súd konštatoval pochybnosti o hodnovernosti týchto potvrdení, pretože v nich „nie je uvedené ako, v akom rozsahu a na základe akých podkladov mali byť jednotlivé činnosti poskytnuté dodávateľom [REDACTED]... pre spoločnosť RELAX, s. r. o.“.

Aj zmluvu o poskytnutí služieb a „záznamy z vyhotovenia zmlúv“ vyhodnotil krajský súd ako nepreukazujúce prijatie prác sťažovateľkou od fakturujúceho dodávateľa, pretože „ako bolo zistené pri daňovej kontrole, nebolo možné odberateľské faktúry priradiť k jednotlivým dodávateľským faktúram. V odvolacom konaní bolo zistené, že vo väčšine prípadov odberateľských faktúr, ktoré v rámci odvolania žalobca priradil k dodávateľským faktúram ako dôkaz, sú uvedené nižšie sumy ako v dodávateľských faktúrach. Ani ostatné prílohy, a to vyhodnotenia plnenia zmlúv nebolo možné priradiť k jednotlivým odberateľským faktúram.“.

Podľa krajského súdu „žalovaný postupoval správne aj v prípade, keď neuznal sprostredkovateľskú zmluvu zo dňa 10.11.2008 za hodnoverný dôkaz pre uplatnenie výdavkov vyplývajúcich z tejto zmluvy v daňových nákladoch, pretože v danom prípade

nešlo o získanie nových klientov, ale o rozšírenie poskytovaných služieb, o archiváciu a správu registratúrnych záznamov... pre [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ], ktorí boli klientmi žalobcu už pred novembrom 2008 a [REDAKOVANÉ], o ktorom žalobca tvrdí, že ide o nového klienta, pričom tento bol na základe zmluvy o poradenstve klientom žalobcu už v decembri 2007“.

Sumárne teda krajský súd uzavrel, že „žalobca neuniesol dôkazné bremeno v daňovom konaní a hodnoverným spôsobom nepreukázal, že prijal služby od dodávateľa, ktorý je uvedený na faktúrach“.

K žalobnému dôvodu, ktorý spočíval v tvrdení o nedoručení podnetu na preskúmanie „autoremedúrneho“ rozhodnutia daňového úradu mimo odvolacieho konania sťažovateľke, krajský súd uviedol, že „postup žalovaného pri vydaní žalobou napadnutého rozhodnutia bol v súlade so zákonom, keďže rozhodnutie vydané v daňovom konaní, ktoré nadobudlo právoplatnosť, bolo zrušené podľa § 53 ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov a vec vrátil Daňovému úradu Moldava nad Bodvou na ďalšie konanie, čím sa vec dostala do štádia po podaní odvolania žalobcom proti prvostupňovému rozhodnutiu o dodatočnom výrube daní z príjmov“.

Krajský súd k námietke sťažovateľky, že napadnuté potvrdzujúce rozhodnutie žalovaného bolo doručované konateľke sťažovateľky, a nie právnemu zástupcovi sťažovateľky, uviedol, že „doručenie rozhodnutia žalovaného sa uskutočnilo v súlade so zákonom, pretože konateľka žalobcu splnomocnila [REDAKOVANÉ] na zastupovanie žalobcu iba v konaní pred Daňovým úradom Moldava nad Bodvou“.

Prvostupňový rozsudok krajského súdu sťažovateľka napadla odvolaním. Namietala, že žalovaný v zrušujúcom rozhodnutí vydanom v mimoodvolacom prieskume „prejudikoval prvostupňovému orgánu výsledok v budúcom rozhodovacom procese dokonca s hmotnoprávnym záverom!“. Opätovne kritizovala, že mimoodvolací prieskum prebehol bez jej vedomosti, nedostala príležitosť oboznámiť sa s podnetom na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania. Poukázala na fakt, že žalovaný prerušil konania o dovýrube dane z pridanej hodnoty za prvý a druhý štvrtrok 2009, a to až do právoplatného

ukončenia konania vedeného pred krajským súdom pod sp. zn. 6 S 182/2011 o jej správnej žalobe, ako aj na fakt, že prvostupňové rozhodnutie daňového úradu o dovýrube dane z pridanej hodnoty za tretí štvrtrok 2009 bolo žalovaným zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Citujúc z tohto rozhodnutia sťažovateľka uviedla, že „v daňovej kontrole príjmu právnickej osoby za rok 2008 per analogiam bola opakovane porušená zákonnosť ako je vyššie uvedené v citovanom kasačnom rozhodnutí žalovaného /týka sa to analogicky i subdodávateľa [REDACTED] za rok 2008/“.

Ďalej sťažovateľka v odvolaní namietla, že „v celom procese kontroly DPPO 2008 žalovaný nerešpektoval dodržiavanie zákonnosti v tom, že je zakázané, požadovať u žalovaného dokazovanie za subdodávateľa [REDACTED] / t. j. porušil zásadu zákazu presunu dôkazného bremena za iný daňový subjekt“.

Sťažovateľka znovu zdôraznila, že svojmu právnomu zástupcovi udelila zápisnične 30. marca 2010 «všeobecnú plnú moc na zastupovanie vo všetkých konaniach nielen pred „budovou Daňového úradu Moldava nad Bodvou“. Keď ide o udelenie všeobecnej plnej moci, tak ide o udelenie generálnej plnej moci vo všetkých konaniach, ktoré v rámci prvostupňového i druhostupňového procesu sú právoplatne ukončené. Pokiaľ by sme pripustili zastupovanie len pred DÚ Moldava, základná premisa právoplatnosti by nebola naplnená.. Podľa zásady dvojinstančného postupu daňového konania by bolo uprené právo daňovému subjektu t. j. žalobcovi odvolať sa. Je bežná právna prax v správnom t. z. i v daňovom konaní pri udelení generálnej moci zastupovať splnomocniteľa tak v prvo – ako aj v druhostupňovom konaní až do nadobudnutia právoplatnosti prvostupňového rozhodnutia.».

Najvyšší súd rozsudkom z 26. februára 2014 v konaní sp. zn. 6 Sžf 25/2013 odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil. V odôvodnení svojho rozsudku zopakoval obsah zápisníc a iných listinných dôkazov použitých v daňovom konaní a stotožnil sa s krajským súdom v závere, že sťažovateľka nepredložila dôkazy, „ktoré by nepochybne preukázali, že tieto náklady, o ktorých daňový subjekt účtoval, boli skutočne vynaložené a prijaté od dodávateľa“.

K odvolacím námietkam voči kvalite prebehnuvšieho mimoodvolacieho prieskumu najvyšší súd rekapitulujúc obsah relevantnej právnej úpravy uviedol, že z nej „*nevyplýva pre správcu dane povinnosť oznamovať daňovému subjektu podanie podnetu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania a neoznámenie odstúpenia odvolania odvolaciemu orgánu nemá vplyv na priebeh odvolacieho konania ukončeného vydaním napadnutého rozhodnutia.*

Po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/10100-5168/2011/999523-r zo dňa 21. januára 2010 (správne malo byť 4. mája 2011, pozn.) bola vec vrátená do odvolacieho konania upraveného v ust. § 48 zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný v rámci odvolacieho konania preskúmal, v súlade s ust. § 48 ods. 2 citovaného zákona, dodatočný platobný výmer správcu dane č. 711/230/23314/10/Kov zo dňa 26. novembra 2010 a to v rozsahu požadovanom v odvolaní zo dňa 23. novembra 2010 a napadnutým rozhodnutím... potvrdil citovaný dodatočný platobný výmer. Žalovaný sa v odôvodnení rozhodnutia vypořiadal s námietkami uplatnenými žalobcom v odvolaní. Z uvedených dôvodov námietka žalobcu ohľadom upretia jeho práv, ako účastníka daňového konania... je neopodstatnená.“.

Rozhodnutia žalovaného týkajúce sa dane z pridanej hodnoty, na ktoré sťažovateľka poukazovala v odvolaní, najvyšší súd vyhodnotil ako nepoužiteľné pre účely daného súdneho prieskumu. Tieto rozhodnutia totiž boli výsledkom samostatných daňových kontrol, „*ktoré boli zamerané na konkrétnu daň a konkrétne zdaňovacie obdobie, pričom ich účelom bolo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie tejto dane. V týchto prípadoch nie je možné hovoriť ani o zhodnom skutkovom stave v porovnaní s výsledkami kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2008, lebo ide o obchodný vzťah medzi rozdielnymi daňovými subjektmi (dodávateľ [REDAKOVANÉ]) a aj rozdielny predmet fakturovaných prác.*“.

K odvolacej námietke o porušení zákazu presunu dôkazného bremena na iný daňový subjekt najvyšší súd poukázal na zákonné ustanovenie určujúce rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a uviedol, že „*žalovaný z predloženého spisového materiálu zistil, že doklady predložené v rámci kontroly žalobcom, ktoré správca dane preveril, nepotvrdili deklarované skutočnosti. Nie je teda pravdou, že správca dane podsunul objasnenie otázok,*

okolností, či vyvrátenie pochybností pod dôkaznú povinnosť žalobcu a že správca dane nezistil presne skutkový stav veci, pretože správca dane vykonaným dokazovaním dospel k záveru, že žalobca nepreukázal dodanie poradenských, archivačných a sprostredkovateľských prác dodávateľom [REDACTED] – [REDACTED] [REDACTED].“ Najvyšší súd podčiarkol aj skutočnosť, že „[REDACTED] ako subdodávateľ, je zároveň právny zástupca žalobcu v konaní pred daňovým úradom. To znamená, že keď dodávateľ a žalobca sú prepojení jednou osobou... žalobca musel byť oboznámený s činnosťou (poradenské, archivačné, sprostredkovateľské práce) dodávateľa a teda disponoval aj dokladmi preukazujúcimi túto činnosť, teda bolo jeho povinnosťou preukázať uskutočnenie deklarovanych prác hodnovernými dokladmi.“

Napokon najvyšší súd k námietke týkajúcej sa doručovania rozhodnutia žalovaného uviedol, že „žalobca do zápisnice z 30. marca 2010 udelil plnomocenstvo právnomu zástupcovi [REDACTED] len na vykonanie právnych úkonov týkajúcich sa daňového konania (vrátane výkonu kontroly) vedeného Daňovým úradom Moldava nad Bodvou. Udelené plnomocenstvo nebolo možné uplatniť v prípade právnych úkonov vykonaných žalovaným. Žalovaný preto napadnuté rozhodnutie doručil správne, na adresu pre doručovanie, uvedenú žalobcom v registri platiteľov dane, a to RELAX s. r. o., [REDACTED].“

V sťažnosti doručenej ústavnému súdu sťažovateľka nesúhlasí s názorom najvyššieho súdu, podľa ktorého z ustanovení 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 a poplatkov“) nemožno vyvodiť povinnosť správcu dane oznámiť daňovému subjektu podanie podnetu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania. Podľa sťažovateľky aj mimoodvolací prieskum spĺňa legálne definičné znaky daňového konania (§ 1a zákona o správe daní a poplatkov), „keďže jeho predmetom je preskúmanie rozhodnutia vydaného v daňovom konaní, ktorým sa v daňovom konaní ukladajú daňové povinnosti a priznávajú práva“. S osobitným poukazom na § 53 ods. 9 zákona o správe daní a poplatkov sťažovateľka dôvodí, že „nemôže byť považované za spravodlivé také mimoodvolacie konanie, v ktorom daňový

subjekt nemal možnosť a právo brániť svoje práva a právom chránené záujmy v daňovom konaní“.

Sťažovateľka v sťažnosti namieta aj „nesprávnosť a nezákonnosť zrušujúceho rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR vydaného v mimoodvolacom konaní, ktoré predchádzalo rozhodnutiu, ktorým Daňové riaditeľstvo SR potvrdilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Moldava nad Bodvou“. Citované vady kritizovaného rozhodnutia majú podľa sťažovateľky spočívať v nedostatočnosti jeho odôvodnenia.

Podľa sťažovateľky nie je akceptovateľný ani právny názor najvyššieho súdu o tom, že „neoznámenie odstúpenia odvolania odvolaciemu orgánu nemá vplyv na priebeh odvolacieho konania ukončeného vydaním napadnutého rozhodnutia“. Zo vzájomnej súvislosti zásady voľného hodnotenia dôkazov a zásady materiálnej pravdy totiž podľa sťažovateľky „vyplýva, že aj v prípade, že by daňový subjekt upovedomil správcu dane, či odvolací orgán o tom, že existujú dôkazy, ktoré preukazujú jeho tvrdenia alebo tieto dôkazy aj sám predložil, nemožno zo žiadneho ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. vyvodit' oprávnenie správcu dane či odvolacieho orgánu na takéto dôkazy neprizerat'.

Tým, že si správca dane nesplnil svoju povinnosť voči sťažovateľke upovedomiť ju o postúpení odvolania odvolaciemu orgánu, znemožnil tým sťažovateľke nadobudnúť vedomosť o tom, že jej odvolanie, ktorému vo svojom prvšom rozhodnutí správca dane posúdil ako dôvodné, nemieni tento krát v celom rozsahu vyhovieť a zároveň jej tým znemožnil získajúc túto vedomosť označiť či predložiť iné dôkazy, ktoré by mohli v odvolacom konaní privodiť pre ňu priaznivejšie rozhodnutie.“.

Sťažovateľka kritizuje aj hodnotenie najvyššieho súdu, podľa ktorého udelila splnomocnenie [REDAKOVANÉ] len na vykonávanie právnych úkonov týkajúcich sa daňového konania vedeného daňovým úradom, pretože «uvedený právny názor je v rozpore s textom zápisnice o ústnom pojednávaní... zo dňa 30. 3. 2010. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní vyplýva nepochybne, že predmetom konania bolo v bode č. 1 udelenie splnomocnenia daňového subjektu na zastupovanie, z ktorého vyplýva, že sťažovateľka zastúpená konateľkou „udelila [REDAKOVANÉ]... všeobecnú plnú moc na zastupovanie vo všetkých konaniach pred Daňovým úradom Moldava nad Bodvou.“ Z textu uvedeného splnomocnenia nevyplýva v rozpore s presvedčením najvyššieho súdu,

že by bolo obmedzené len na vykonanie právnych úkonov týkajúcich sa daňového konania vedeného Daňovým úradom Moldava nad Bodvou. Už zo samotného textu splnomocnenia vyplýva, že ju Daňový úrad Moldava nad Bodvou zaznamenal ako „všeobecnú plnú moc“.».

V nadväznosti na to sťažovateľka akcentuje jednotnosť prvostupňovej a druhostupňovej (odvolacej) fázy konania a tvrdí, že „vylúčenie právneho zástupcu, ktorému sťažovateľka udelila všeobecnú plnú moc vo všetkých daňových konaniach pred Daňovým úradom Moldava nad Bodvou zo zastupovania v tomto konaní v štádiu odvolacieho konania je absurdným výkladom obsahu právneho úkonu sťažovateľkou urobeného, ktorý je nielen v rozpore s výslovným znením tohto právneho úkonu vyjadreného slovami, ale je bezprecedentným aj pri porovnaní významu takto udeleného splnomocnenia v konaniach podľa iných procesných predpisov. Je bezvýnimočnou praxou všeobecných súdov, že splnomocnenie udelené v občianskom súdnom konaní na určité konanie označené spisovou značkou konania a označením súdu, považujú za splnomocnenie udelené na celé konanie...“.

Sťažovateľka navrhuje, aby po prijatí jej sťažnosti na ďalšie konanie ústavný súd vo veci samej nálezom takto rozhodol:

„Právo sťažovateľky na

- domáhanie sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva zakotvené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky

- domáhanie sa na súde preskúmania zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy ukracujúceho ju na jej právach zakotveného v čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky,

- na právnu pomoc v konaní pred súdmi a inými štátnymi orgánmi zakotvené v čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

bolo rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/25/2013 zo dňa 26. 2. 2014 porušené.

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

Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/25/2013 zo dňa 26. 2. 2014 a vracia vec Najvyššiemu súdu SR na ďalšie konanie.

Odporca je povinný nahradiť sťažovateľke všetky trovy tohto konania.“

II.

Ústavný súd rozhoduje podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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 § 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“) ústavný súd návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. Skúma pritom tak všeobecné, ako aj osobitné náležitosti návrhu (sťažnosti) podľa ustanovení § 20, § 50 a § 53 zákona o ústavnom súde vrátane okolností, ktoré by mohli byť dôvodom na jeho odmietnutie.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako 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.

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

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto

rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 47 ods. 2 ústavy každý má právo na právnu pomoc v konaní pred súdmi, inými štátnymi orgánmi alebo orgánmi verejnej správy od začiatku konania, a to za podmienok ustanovených zákonom.

1. Prvá námietka prednesená sťažovateľkou v sťažnosti svojou kritikou cieľi k hodnoteniu faktu, že nebola oboznámená s podnetom na preskúmanie rozhodnutia daňového úradu mimo odvolacieho konania najvyšším súdom.

Základné právo na súdnu ochranu i základné právo garantované čl. 46 ods. 2 ústavy vyžaduje od súdu konajúceho v správnom súdnictve prihliadať na procesné pochybenia orgánu verejnej správy, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť administratívneho rozhodnutia. Ignorovanie účastníka konania v podobe neumožnenia zaujať stanovisko k procesnému úkonu s meritórnym obsahom a argumentáciou je bezpochyby vážnym pochybením konajúceho správneho orgánu s dosahom na základné právo účastníka správneho (daňového) konania na inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Ústavný súd sa však postupom správnych orgánov konajúcich v sťažovateľkinej veci a hodnotením tohto postupu súdmi v správnom súdnictve nemôže zaoberať na úrovni akademickej, ale len s fókusom na reálny dopad zvoleného postupu a rozhodovania na základné práva sťažovateľky. Žiadne negatívne odtiene tu však ústavný súd nenachádza. Z ústavno-právneho hľadiska sa stotožňuje s výstižným názorom krajského súdu, ktorý najvyšší súd potvrdil a podľa ktorého žalovaný rozhodnutím v mimoodvolacom prieskume „*vec vrátil Daňovému úradu Moldava nad Bodvou na ďalšie konanie, čím sa vec dostala do štádia po podaní odvolania žalobcom proti prvostupňovému rozhodnutiu o dodatočnom výrube daní z príjmov*“. Sťažovateľke teda nijako nebola odňatá možnosť produkovať tvrdenia a dôkazy na ich podporu v odvolacej fáze konania tým, že jej podnet na mimoodvolací prieskum nebol doručený na zaujatie stanoviska. Rozhodnutie žalovaného v mimoodvolacom prieskume totiž z hľadiska veci tvoriacej predmet daňového konania

(daňová povinnosť k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008) nebolo rozhodnutím konečným.

Navyše, ústavný súd zdôrazňuje aj skutočnosť, že mimoodvolací prieskum je skôr prostriedkom administratívneho dozoru nadriadeného správneho orgánu nad správnym orgánom podriadeným, než typickým opravným prostriedkom. Neprebíha teda v štandardnom konaní (odtiaľ názov „preskúmanie... mimo... konania“), ktoré je tvorené súborom vzájomne sa podmieňujúcich a ovplyvňujúcich procesných úkonov účastníka konania a orgánu verejnej správy ústiacich do rozhodnutia vo veci samej. Ústavný súd nepovažuje za potrebné rekapitulovať na tomto mieste ustanovenia zákona o správe daní a poplatkov dokazujúcich tento jeho záver. Postačuje azda terminologický odkaz na fakt, že mimoodvolací prieskum je iniciovaný podnetom, nie návrhom vyžadujúcim za každých okolností rozhodnutie o ňom, odkaz na skutočnosť, že preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania prichádza do úvahy aj ex offi, a napokon aj odkaz na skutočnosť, že výlučným kritériom mimoodvolacieho prieskumu je súlad preskúmaného rozhodnutia so všeobecne záväznými právnymi predpismi (ide tu teda o otázku právneho posúdenia veci, nie o otázky skutkové, ktoré by eventuálne vyžadovali súčinnosť účastníka konania).

V predchádzajúcom odseku uvedená stručná právna analýza by otvárala priestor na účinnú polemiku s názorom sťažovateľky, že aj mimoodvolací prieskum je daňovým konaním. Avšak pre rozhodnutie o jej sťažnosti vo svetle tu diskutovanej námietky je podstatné, že na rozhodnutie v mimoodvolacom prieskume procesne plynule nadväzovala odvolacia fáza konania vo veci samej, v ktorej využívanie procesných práv na účel meritórnej argumentácie nebolo sťažovateľke odňaté. Právne závery najvyššieho súdu, podľa ktorých z právnej úpravy *„nevyplýva pre správcu dane povinnosť oznamovať daňovému subjektu podanie podnetu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania“*, a že *„žalovaný sa v odôvodnení rozhodnutia vyporiadal s námietkami uplatnenými žalobcom v odvolaní“*, sú tak z ústavného hľadiska plne akceptovateľné. Preto je prvá sťažnostná námietka nedôvodná.

2. Druhá námietka formulovaná v sťažnosti kritizuje nedostatočnosť odôvodnenia rozhodnutia žalovaného č. I/223/10100-51618/2011/99523-r zo 4. mája 2011, ktorým tento

rozhodnutie daňového úradu vyhovujúce sťažovateľkinmu odvolaniu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve platí prísna zásada, že konajúci súd preskúmava napadnuté rozhodnutie len v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe žalobcu (§ 250j ods. 1 a 2 OSP). V nadväznosti na uvedené ústavný súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej v prípade, ak sťažovateľ v rámci ochrany svojich základných práv a slobôd uplatní v konaní pred ústavným súdom argumentáciu, ktorú mohol predniesť, ale nepredniesol v konaní pred všeobecnými súdmi, ústavný súd na jej posúdenie nemá právomoc (III. ÚS 135/03, III. ÚS 201/04, IV. ÚS 266/08, II. ÚS 399/2014, III. ÚS 520/2014).

Z príloh sťažnosti ústavný súd zistil, že sťažovateľka formulovanú námietku nedostatočnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/10100-51618/2011/99523-r zo 4. mája 2011 vo svojej žalobe nepredniesla. Ústavný súd preto nemá dostatok právomoci na meritórne preskúmanie a rozhodnutie o sťažnosti v tejto jej argumentačnej časti.

3. Tretím sťažnostným dôvodom sťažovateľka namieta, že najvyšší súd nenapravil pochybenie vyplývajúce z procesného postupu daňového úradu po zrušení jeho rozhodnutia v mimoodvolacom prieskume, keď tento neoznámil sťažovateľke postúpenie jej odvolania na rozhodnutie žalovanému ako orgánu druhého stupňa.

Podľa § 47 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov ak prvostupňový orgán o odvolaní podľa odsekov 1 a 2 (to je prípad autoremedúry, pozn.) nerozhodne sám, postúpi odvolanie do 30 dní odo dňa začatia konania spolu s výsledkami doplneného konania, s úplným spisovým materiálom a s predkladacou správou na rozhodnutie odvolaciemu orgánu; o takomto postupe správca dane písomne informuje daňový subjekt.

Žiaden zo súdov konajúcich v sťažovateľkinej veci neargumentoval proti analyzovanej námietke faktom, že by daňový úrad bol splnil informačnú povinnosť podľa § 47 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov. Takto by (po vyžiadaní a preskúmaní administratívneho spisu v sťažovateľkinej daňovej veci) bolo možné dospieť k záveru o formálnom rozpore postupu daňového úradu so zákonom. Je úlohou súdov v správnom

súdnicťve nezákonnosť postupov a rozhodnutí orgánov verejnej správy zisťovať a využitím kasačnej právomoci prispieť k ich odstraňovaniu. Ak súd v správnom súdnicťve popísanú povinnosť nesplní, prichádza do úvahy využitie právomoci ústavného súdu podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, avšak len za podmienky, že ide o pochybenie súdu konajúceho v správnom súdnicťve, ktoré má reálny a konkrétny dopad na základné práva individuálneho sťažovateľa (sťažovateľky).

Sťažovateľka svoju v poradí tretiu námietku predniesla s odôvodnením, podľa ktorého *„tým, že si správca dane nesplnil svoju povinnosť voči sťažovateľke..., znemožnil tým sťažovateľke nadobudnúť vedomosť o tom, že jej odvolanie, ktorému vo svojom prvom rozhodnutí správca dane posúdil ako dôvodné, nemieni tento krát v celom rozsahu vyhovieť a zároveň jej tým znemožnil získajúc túto vedomosť označiť či predložiť iné dôkazy, ktoré by mohli v odvolacom konaní privodiť pre ňu priaznivejšie rozhodnutie“*. Podstatou argumentácie, na podklade ktorej sťažovateľka tvrdí porušenie jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy i podľa čl. 46 ods. 2 ústavy, je teda odňatie možnosti konať v procese rozhodovania o jej odvolaní v daňovom konaní, lebo v dôsledku nezákonného postupu daňového úradu nemohla využiť svoje právo označiť a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení.

Zmyslom a ústavne významným pozadím informačnej povinnosti podľa § 47 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov však nie je garancia práv účastníka konania charakterizujúcich proces dokazovania.

Do zákona o správe daní a poplatkov bola povinnosť správcu dane informovať daňový subjekt o predložení veci odvolaciemu orgánu na rozhodnutie o podanom odvolaní inkorporovaná s účinnosťou od 1. januára 2006 na základe zákona č. 584/2005 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, a to na základe doplňujúceho návrhu Výboru Národnej rady Slovenskej republiky pre hospodárstvo, privatizáciu a podnikanie. Odôvodnenie tohto návrhu vysvetľuje doplnenie predmetnej povinnosti vo vzájomnej previazanosti s inou povinnosťou správcu dane, a to povinnosťou predložiť vec odvolaciemu orgánu do 30 dní

od začatia odvolacej fázy konania. Konkrétne sa v odôvodnení doplňujúceho návrhu uvádza, že *„ak prvostupňový orgán nerozhodne o odvolaní sám, je povinný postúpiť spisový materiál na rozhodnutie odvolaciemu orgánu. Vzhľadom na to, že lehota na postúpenie nie je ustanovená a z dôvodu, aby bola jednotná pre všetkých správcoch dane, lehota sa určuje 30 dní od odo dňa začatia konania. Z dôvodu, aby daňový subjekt bol informovaný o takomto postupe v odvolacom konaní, správca dane je povinný ho písomne informovať.“*

Citované odôvodnenie je potrebné chápať aj v širšom náhľade na vývoj právnej úpravy usilujúcej o zlepšenie kvality rozhodovacích procesov v správnych konaniach. Totiž aj podľa § 57 ods. 2 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov ak nerozhodne správny orgán, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal, o odvolaní, predloží ho spolu s výsledkami doplneného konania a so spisovým materiálom odvolaciemu orgánu najneskôr do 30 dní odo dňa, keď mu odvolanie došlo, a upovedomí o tom účastníka konania. Dôvodová správa k zákonu č. 527/2003 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení zákona č. 215/2002 Z. z., práve k povinnosti upovedomiť účastníka konania o predložení veci odvolaciemu orgánu uvádza, že *„doplnením § 57 ods. 2 bude účastník konania informovaný o začiatku plynutia lehoty na vydanie rozhodnutia o odvolaní. To pre neho znamená tiež informáciu o tom, odkedy môže uplatňovať zákonné prostriedky nápravy v prípade nečinnosti správneho orgánu. Doplnenie ustanovenia § 57 ods. 2 tak znamená posilnenie právnych istôt účastníkov konania. Navrhované doplnenie je obzvlášť významné v prípade zákonnej fikcie negatívneho rozhodnutia, ktorú zákon niekedy ustanovuje pri nevydaní rozhodnutia v zákonom určenej lehote.“*

Historický i autentický výklad relevantných zákonných ustanovení teda jednoznačne vedie k záveru, že účelom informačnej povinnosti prvostupňového daňového orgánu podľa § 47 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov nie je garantovať procesné práva daňového subjektu podmieňujúce ústavne relevantnú kvalitu dokazovania v daňovom konaní. Ústavne významným zámerom zavedenia tejto povinnosti je zlepšiť kvalitu rozhodovacieho procesu pri správe daní v rovine základného práva na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov, ktoré zohráva dôležitú úlohu pri namietaní bezdôvodnej procesnej pasivity konajúceho orgánu verejnej správy. V posudzovanej veci však

sťažovateľka takéto nedostatky v postupe daňového úradu či žalovaného vôbec nenamietala, ani z preskúmania príloh sťažnosti ústavný súd nezistil signály pochybení tohto druhu. Napokon, konanie podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku ani neslúži prieskumu postupov správnych orgánov z hľadiska eventuálnej nečinnosti (na tento účel slúži konanie podľa štvrtej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku). Preto ak najvyšší súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že *„neoznámenie odstúpenia odvolania odvolaciemu orgánu nemá vplyv na priebeh odvolacieho konania ukončeného vydaním napadnutého rozhodnutia“*, ústavný súd nemá dôvod na podklade tretej sťažovateľkinej námietky tento právny názor korigovať. Dôkaznú povinnosť daňového subjektu a súčasne jeho právo predkladať a navrhovať dôkazy na podporu svojich tvrdení totiž zákon o správe daní a poplatkov nevníma kvalitatívne odlišne v závislosti od toho, či sa v daňovom konaní (ne)uplatní devolutívny účinok podaného konkrétneho odvolania. Inými slovami, odvolateľ nemá žiaden právne podložený dôvod brať pri podávaní odvolania zreteľ na úvahu o tom, či jeho odvolanie bude vybavené v autoremedúre alebo nie. Argumentácia sťažovateľky, na ktorej založila svoju tretiu námietku, je preto pre konanie ústavného súdu podľa čl. 127 ods. 1 ústavy irelevantná, a to tak so zreteľom na konštatovaný účel informačnej povinnosti prvostupňového daňového orgánu, ako aj s ohľadom na samotnú legálnu úpravu postupu daňových orgánov v odvolacej fáze daňového konania.

4. Posledná štvrtá sťažnostná námietka vyplýva z faktu, že žalovaný doručil rozhodnutie o sťažovateľkinom odvolaní priamo jej, a nie jej zvolenému právnomu zástupcovi. V podobe žalobného dôvodu vyhodnotil najvyšší súd túto námietku ako nedôvodnú, a to na podklade interpretácie slovného znenia splnomocnenia udeleného sťažovateľkou do zápisnice pred daňovým úradom. Podľa obsahu k sťažnosti priloženej zápisnice sťažovateľka udelila zvolenému právnomu zástupcovi *„všeobecnú plnú moc na zastupovanie vo všetkých konaniach pred Daňovým úradom Moldava nad Bodvou“*.

Rekapitulovanú námietku sťažovateľky možno už pri jej predbežnom prerokovaní vyhodnotiť ako nedôvodnú.

V prvom rade ústavný súd poukazuje na to, že sťažovateľka neuviedla dostatočne relevantné argumenty o okolnostiach preukazujúcich dopad eventuálneho pochybenia žalovaného (doručenie rozhodnutia o odvolaní priamo jej, nie jej právnomu zástupcovi) na jej ústavou garantované označené základné práva. Inými slovami, aj pri širšej, sťažovateľkou preferovanej interpretácii obsahu udeleného splnomocnenia by podľa názoru ústavného súdu nerešpektovanie vôle sťažovateľky ako splnomocniteľa v podobe doručenia odvolacieho rozhodnutia priamo jej, a nie jej zvolenému právnomu zástupcovi nepredstavovalo po materiálnej stránke taký závažný zásah do jej právnej pozície, že by jeho nenapravenie v súdnom prieskume zakladalo právomoc ústavného súdu vysloviť porušenie označených základných práv. Význam popisovaného pochybenia by nepochybne vzrástol, ak by „v hre“ bolo presné určenie dátumu právoplatnosti doručovaného rozhodnutia v spojení s prípadným zmeškaním lehoty na podanie tzv. správnej žaloby alebo na podanie iného právom aprobovaného prostriedku nápravy. Žiadne takéto okolnosti v sťažovateľkinej kauze nevznikli.

Ústavný súd už v minulosti naznačil, že právu na právnu pomoc podľa čl. 47 ods. 2 ústavy zodpovedá povinnosť štátneho orgánu alebo orgánu verejnej správy vytvoriť podmienky pre dostupnosť právnej pomoci, a to v rozsahu konania pred príslušným orgánom (m. m. II. ÚS 60/98, I. ÚS 58/01). Pochybenie namietané sťažovateľkou podľa názoru ústavného súdu v ostatných okolnostiach jej prípadu nedosahuje už judikovanú ústavnú relevanciu, preto v konaní o predloženej sťažnosti zostáva bez právneho významu ďalej meritórne preskúmavať záver najvyššieho súdu zakladajúci sa na reštriktívnej interpretácii slovného vyjadrenia sporného splnomocnenia.

Ústavný súd však predsa v záujme čo najpresvedčivejšieho odôvodnenia vlastných záverov podotýka, že je procesnou zodpovednosťou splnomocniteľa sformulovať splnomocnenie jednoznačne a zrozumiteľne. Pri neunesení tejto zodpovednosti konajúcemu orgánu verejnej moci nezostáva iné, než zisťovať zmysel formulácie predmetného právneho úkonu (splnomocnenia) a výkladom nejednoznačnosť a nezrozumiteľnosť odstrániť. Ak záver orgánu verejnej moci nie je absurdný, excesívny, odporujúci pravidlám formálnej logiky a jazykového výkladu, a súčasne šetrí práva a právom chránené záujmy zastúpeného, potom len ťažko hľadať ústavne významné vady zvolenej a použitej interpretácie.

Ani fakt zápisnične zachyteného splnomocnenia nijako sťažovateľku nezbavuje zodpovednosti za zrozumiteľnosť a jednoznačnosť formulácie. Je potrebné si uvedomiť, že splnomocnenie nemusí byť udelené len do zápisnice, a tak nemožno od orgánu verejnej moci spisujúceho zápisnicu so splnomocnením očakávať akékoľvek korekcie či poučovanie splnomocniteľa o tom, ako splnomocnenie slovne vyjadriť.

5. O zjavne neopodstatnený návrh ide vtedy, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98). K iným dôvodom, ktoré môžu zakladať záver o zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti, nesporne patrí aj ústavnoprávny rozmer, resp. ústavnoprávna intenzita namietaných pochybení, resp. nedostatkov v činnosti alebo rozhodovaní príslušného orgánu verejnej moci, posudzovaná v kontexte s konkrétnymi okolnosťami prípadu (m. m. IV. ÚS 62/08, III. ÚS 415/2011, IV. ÚS 362/09, III. ÚS 47/2013).

Okolnosti sťažovateľkinho prípadu vyhodnotil ústavný súd pri predbežnom prerokovaní jej sťažnosti tak, že dôvody, na ktorých založila svoj sťažnostný petit, nesignalizujú žiadnu možnosť pozitívneho meritórneho rozhodnutia ústavného súdu po prípadnom prijatí jej sťažnosti na ďalšie konanie. Sťažnosť je preto zjavne neopodstatnená. Výnimkou je v poradí zvolenom sťažovateľkou druhá sťažnostná námietka (tvrdené nedostatočné odôvodnenie odvolacieho rozhodnutia žalovaného), na ktorej prerokovanie ústavný súd nemá dostatok právomoci z dôvodov uvedených v bode 2 časti II odôvodnenia tohto uznesenia.

Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku bolo už bez právneho významu reagovať procesne na ďalšie návrhy prednesené sťažovateľkou v sťažnostnom petite (zrušenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, náhrada trov konania).

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

V Košiciach 12. januára 2016