



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 268/2016-18

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 23. marca 2016 v senáte zloženom z predsedu Lajosa Mészárosa, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej a zo sudcu Ladislava Orosza (sudca spravodajca) predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti HANT BA, a. s., Hliny 1412, Považská Bystrica, zastúpenej advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Horná 27, Banská Bystrica, ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 46/2015 zo 6. októbra 2015, a takto

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

Sťažnosť obchodnej spoločnosti HANT BA, a. s., odmieta ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 23. decembra 2015 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti HANT BA, a. s., Hliny 1412, Považská Bystrica (ďalej len „sťažovateľka“, v citáciách aj „sťažovateľ“), zastúpenej advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Horná 27, Banská Bystrica, ktorou namieta porušenie svojho

základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 4 Sžf 46/2015 zo 6. októbra 2015 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

Sťažovateľka v sťažnosti okrem iného uvádza:

„V spoločnosti sťažovateľa na základe oznámenia DÚ [REDAKOVANÉ] začala 18. 08. 2008 daňová kontrola na daň z príjmov právnických osôb za rok 2005 a rok 2006.

Správca dane Daňový úrad [REDAKOVANÉ] z dôvodu rozsiahleho dokazovania požiadal... o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly (č. 670/320/129/2009/Mad) na základe ktorej bola lehota predĺžená do 18. augusta 2009 (oznámenie č. VIII/320/100/09/Boh)...

Protokol z daňovej kontroly z 15. 07. 2009 a výzva na jeho prerokovanie boli sťažovateľovi údajne prvýkrát doručované prostredníctvom jeho právneho zástupcu. Právny zástupca sa však v čase doručovania z dôvodu dovolenky nezdržoval v mieste doručenia a jeho kancelária bola v čase doručovania zatvorená, čo oznámil písomne i doručovacej pošte. Vo výzve na prerokovanie protokolu bola daňovému subjektu určená lehota 8 pracovných dní na vyjadrenie sa k protokolu. Výzva na prerokovanie protokolu a protokol boli údajne doručené podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., t. j. 15-tym dňom od jej doručenia na pošte, a to 11. 08. 2009...

Keďže správca dane ohľadom protokolu a výzve na jeho prerokovanie dospel k záveru, že prvý pokus o ich doručenie bol neúspešný, doručil výzvu s protokolom znovu s tým, že protokol bol prerokovaný a doručený dňa 29. 09. 2009.

Daňový úrad [REDAKOVANÉ] vydal dodatočný platobný výmer č. 670/230/41587/09/Kav z 05. 10. 2009.

Na základe odvolania sťažovateľa Daňové riaditeľstvo SR vydalo rozhodnutie č. 1/226/230-12932/2010/990596-r z 15. 12. 2010, ktorým zrušilo označené prvostupňové rozhodnutie.

Následne DÚ [REDAKOVANÉ] oznámil výkon daňovej kontroly z 13. 04. 2011 na daň z príjmov právnických osôb za rok 2006 (opakovaná daňová kontrola za to isté zdaňovacie obdobie).

*Správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly z 28. 03. 2012 a určil jeho prerokovanie na deň 09. 05.2012, kedy bol protokol doručený i so sťažovateľom prerokovaný.*

*O odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu vydalo rozhodnutie Finančné riaditeľstvo SR z 28. 09. 2012 č. 1020506/1/1188326/2012/5290-r, ktorým prvostupňové rozhodnutie len zrušilo.*

*Následne vydalo Ministerstvo financií SR napadnuté rozhodnutie č. MF/24553/2012-71 zo 07. 11. 2012, ktorým zrušilo prvé rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR z 15. 12.2010, ktorým bol zrušený dodatočný platobný výmer DÚ [REDACTED] z 05. 10. 2009.*

*Finančné riaditeľstvo SR vydalo rozhodnutie z 18.02.2013 č. 1100306/1/80841/2013/5290-r, ktoré nadobudlo právoplatnosť 25. 02. 2013, ktorým prvé rozhodnutie DÚ [REDACTED]-dodatočný platobný výmer č. 670/230/41587/09/Kav z 15. 10. 2009 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.*

*Pred nadobudnutím právoplatnosti tohto rozhodnutia sťažovateľ podal 13. 02. 2013 žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Ministerstva financií SR č. MF/24553/2012-71 zo 07. 11. 2012. O tejto skutočnosti informoval správcu dane.*

*Sťažovateľ v žalobe namietal, že Ministerstvo financií SR nemalo kompetenciu vydať takéto rozhodnutie, procesnú zmätočnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia Ministerstva financií SR.*

*O žalobe sťažovateľa rozhodol Krajský súd v Bratislave rozsudkom z 24. 04. 2014 č. k. 1 S 91/2013-36 tak, že žalobu sťažovateľa zamietol.*

*O odvolaní proti tomuto rozsudku rozhodol Najvyšší súd SR rozsudkom č. 4 Sžf 46/2015 z 06. 10. 2015 tak, že rozsudok krajského súdu potvrdil. V dôvodoch rozhodnutia sa stotožnil so závermi Ministerstva financií SR i krajského súdu.“*

*Podľa názoru sťažovateľky „... najvyšší súd ako odvolací správny súd ústavne neakceptovateľným spôsobom formalisticky redukoval rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného mimo jeho zákonných hraníc a relevantné právny normy daňového práva hmotného a procesného aplikoval tak, že tým poprel ich zmysel a účel“.*

Sťažovateľka poukazuje tiež na „nulitu rozhodnutia Ministerstva financií SR z dôvodu, že vydanie takéhoto rozhodnutia mu zákon neumožňoval a teda nemal kompetenciu na vydanie takéhoto rozhodnutia“, pričom v tejto súvislosti ďalej uvádza: „... Z tohto odôvodnenia najvyššieho súdu je zjavné, že je zmätočné a nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože nedáva jasnú odpoveď na podstatu námietky sťažovateľa, podľa ktorej ministerstvo financií podľa vtedy platnej právnej úpravy nebolo druhostupňovým orgánom a tak nemohlo rozhodovať o podnete na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania, tak ako na to poukazujeme...“

V ďalšej časti sťažnosti sťažovateľka tvrdí, že „Úvahy najvyššieho súdu v súvislosti s nedodržaním lehoty na vykonanie daňovej kontroly bez zavinenia správcu dane sú... zjavne bez právneho významu a očividne nezodpovedajú konkrétnym časovým súvislostiam výkonu daňovej kontroly a doručovania výzvy a protokolu z daňovej kontroly“, pričom zároveň spochybňuje závery najvyššieho súdu o tom, že neposkytla správcovi dane potrebnú súčinnosť, a práve z tohto dôvodu bola daňová kontrola ukončená až po uplynutí zákonnej lehoty, a považuje ich za „úplne v rozpore so skutkovým stavom“.

Podľa názoru sťažovateľky je argumentácia najvyššieho súdu vo vzťahu k jej odvolacej námietke týkajúcej sa zmätočnosti postupu daňových orgánov „v úplnom rozpore nielen so skutkovým stavom, ale i s platnou právnou úpravou...“.

Na základe argumentácie uvedenej v sťažnosti sťažovateľka žiada, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„1. Základné práva spoločnosti HANT BA a. s., Považská Bystrica... na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf/46/2015 zo 06. októbra 2015 porušené boli.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf/46/2015 zo 06. októbra 2015 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

*3. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný nahradiť sťažovateľovi trovy konania v sume 355,73€ na účet JUDr. Bohumila Nováka, advokáta, do troch dní od právoplatnosti nálezu.“*

## 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.

Ústavný súd návrh predbežne prerokuje 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“) na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa a zisťuje, či nie sú dôvody na jeho odmietnutie podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

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

Z § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde vyplýva, že úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní sťažnosti je tiež posúdiť, či táto nie je zjavne neopodstatnená. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavne neopodstatnenú sťažnosť ide vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou,

porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú preto možno považovať sťažnosť, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07).

Sťažovateľka sa domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu.

V nadväznosti na argumentáciu sťažovateľky uplatnenú v sťažnosti ústavný súd poukazuje na všeobecné východiská svojej judikatúry, ktoré uplatňuje pri predbežnom prerokovávaní, resp. rozhodovaní o porovnateľných sťažnostiach fyzických osôb a právnických osôb.

Ústavný súd v prvom rade konštatuje, že k úlohám právneho štátu patrí vytvorenie právnych a faktických garancií na uplatňovanie a ochranu základných práv a slobôd ich nositeľov, t. j. fyzické osoby a právnické osoby. Ak je na uplatnenie alebo ochranu základného práva alebo slobody potrebné uskutočniť konanie pred orgánom verejnej moci, úloha štátu spočíva v zabezpečení právnej úpravy takýchto konaní, ktoré sú dostupné bez akejkoľvek diskriminácie každému z nositeľov základných práv a slobôd. Konceptia týchto konaní musí zabezpečovať reálny výkon a ochranu základného práva alebo slobody, a preto ich imanentnou súčasťou sú procesné záruky základných práv a slobôd. Existenciou takýchto konaní sa však nevyčerpávajú ústavné požiadavky späté s uplatňovaním základných práv a slobôd.

Ústavnosť konaní uskutočňovaných pred orgánmi verejnej moci predpokladá aj to, že príslušný orgán verejnej moci koná zásadne nestranne, nezávisle a s využitím všetkým zákonom ustanovených prostriedkov na dosiahnutie účelu takých procesných postupov. Ústavný súd z tohto hľadiska osobitne pripomína objektivitu takeého postupu orgánu verejnej moci. Len objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa

v konaní a rozhodovaní príslušného orgánu verejnej moci. Objektívny postup orgánu verejnej moci sa musí prejavíť nielen vo využití všetkých dostupných zdrojov zisťovania skutkového základu na rozhodnutie, ale aj v tom, že takéto rozhodnutie obsahuje aj odôvodnenie, ktoré preukázateľne vychádza z týchto objektívnych postupov a ich využitia v súlade s procesnými predpismi (m. m. II. ÚS 9/00, III. ÚS 94/03, IV. ÚS 303/09, I. ÚS 207/2010).

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý má právo domáhať sa 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.

Účelom základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je v prvom rade zaručiť každému prístup k súdnej ochrane, k súdu alebo inému orgánu právnej ochrany. Základné právo na súdnu ochranu zaručené čl. 46 ods. 1 ústavy umožňuje každému, aby sa stal po splnení predpokladov ustanovených zákonom účastníkom súdneho konania. Ak osoba splní predpoklady ustanovené zákonom, súd jej efektívne umožní (mal by umožniť) stať sa účastníkom konania so všetkými procesnými oprávneniami, ale aj povinnosťami, ktoré z tohto postavenia vyplývajú.

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.

Z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“), ktorú si osvojil aj ústavný súd, vyplýva, že „právo na súd“, ktorého jedným aspektom je právo na prístup

k súdu, nie je absolútne a môže podliehať rôznym obmedzeniam. Uplatnenie obmedzení však nesmie obmedziť prístup jednotlivca k súdu takým spôsobom a v takej miere, že by uvedené právo bolo dotknuté v samej svojej podstate. Okrem toho tieto obmedzenia sú zlučiteľné s čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý garantuje právo na spravodlivé súdne konanie, len vtedy, ak sledujú legitímny cieľ a keď existuje primeraný vzťah medzi použitými prostriedkami a týmto cieľom (napr. Guérin c. Francúzsko, 1998).

Podľa stabilizovanej judikatúry ústavného súdu (napr. IV. ÚS 77/02, IV. ÚS 299/04, II. ÚS 78/05) do obsahu základného práva na súdnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon. Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy. Z toho vyplýva, že k reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený stav veci použije ústavne súladne interpretovaná platná a účinná právna norma (IV. ÚS 77/02).

Integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového, ale aj odvolacieho), ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04).

Aj Európsky súd pre ľudské práva vo svojej judikatúre zdôrazňuje, že čl. 6 ods. 1 dohovoru zaväzuje súdy odôvodniť svoje rozhodnutia, ale nemožno ho chápať tak, že vyžaduje, aby na každý argument strany bola daná podrobná odpoveď. Rozsah tejto

povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia. Otázkou, či súd splnil svoju povinnosť odôvodniť rozhodnutie vyplývajúcu z čl. 6 ods. 1 dohovoru, možno posúdiť len so zreteľom na okolnosti daného prípadu. Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303-A, s. 12, bod 29; Hiro Balani c. Španielsko z 9. 12. 1994, séria A, č. 303-B; Georgiadis c. Grécko z 29. 5. 1997; Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998).

Ústavný súd poukazuje na to, že čl. 46 ods. 1 ústavy je primárnym východiskom pre zákonom upravené konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky príslušných na poskytovanie právnej ochrany ústavou garantovanej v siedmom oddiele druhej hlavy ústavy (čl. 46 až čl. 50 ústavy). V súvislosti so základným právom podľa čl. 46 ods. 1 ústavy treba mať zároveň na zreteli aj čl. 46 ods. 4 ústavy, podľa ktorého podmienky a podrobnosti o súdnej ochrane ustanoví zákon, resp. čl. 51 ods. 1 ústavy, podľa ktorého sa možno domáhať práv uvedených okrem iného v čl. 46 ústavy len v medziach zákonov, ktoré toto ustanovenie vykonávajú (I. ÚS 56/01).

Uvedené východiská bol povinný dodržiavať v konaní a pri rozhodovaní o namietanej veci aj najvyšší súd, a preto bolo úlohou ústavného súdu v rámci predbežného prerokovania sťažnosti aspoň rámcovo posúdiť, či ich skutočne rešpektoval, a to minimálne v takej miere, ktorá je z ústavného hľadiska akceptovateľná a udržateľná, a na tomto základe formulovať záver, či sťažnosť nie je zjavne neopodstatnená.

V nadväznosti na už uvedené ústavný súd považoval za potrebné z hľadiska limitov ústavnej kontroly rozhodnutí všeobecných súdov poukázať na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštitúciou (m. m. II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). Preto nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecným súdom bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové

a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Do sféry pôsobnosti všeobecných súdov môže ústavný súd zasiahnuť len vtedy, ak by ich konanie alebo rozhodovanie bolo zjavne nedôvodné alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by malo za následok porušenie niektorého základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02 atď.).

V súvislosti so skutočnosťou, že sťažnosť sťažovateľky smeruje proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu vydanému v správnom súdnictve (podľa V. časti Občianskeho súdneho poriadku, ďalej aj „OSP“), je podľa názoru ústavného súdu navyše potrebné pri jej posudzovaní zohľadňovať špecifiká správneho súdnictva. V rámci správneho súdnictva súdy preskúmajú „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov (§ 244 ods. 1 OSP). Z uvedeného vyplýva, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať „zákonnosť“ ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Teda treba vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (m. m. porovnaj napr. IV. ÚS 428/09).

Vychádzajúc z uvedených všeobecných východísk, ústavný súd pri predbežnom prerokovaní pristúpil k preskúmaniu sťažnostnej argumentácie sťažovateľky, ktorá je vo svojej podstate založená na tvrdení, že najvyšší súd *„formalisticky redukoval rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného mimo jeho zákonných hraníc a relevantné právny normy daňového práva hmotného a procesného aplikoval tak, že tým poprel ich zmysel a účel“*.

V nadväznosti na argumentáciu sťažovateľky uplatnenú v sťažnosti ústavný súd považuje za potrebné poukázať na relevantnú časť odôvodnenia napadnutého rozsudku, v ktorej sa okrem iného uvádza:

„Z administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že Daňový úrad [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] vykonal u žalobcu - daňového subjektu HANT BA, a. s., daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie rok 2005 a rok 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 670/320/30137/2009/Jak zo dňa 15. 07. 2009 a Dodatok č. 1 zo dňa 25. 09. 2009, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou protokolu. Daňový úrad [REDAKOVANÉ] začal vykonávať daňovú kontrolu dňa 18. 08. 2008. Listom zo dňa 07. 01. 2009 Daňový úrad [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] požiadal o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky listom zo dňa 16. 01. 2009 vyhovel žiadosti Daňového úradu [REDAKOVANÉ] a lehotu na výkon daňovej kontroly predĺžilo do 18. 08. 2009. Listom zo dňa 28. 01. 2009 Daňový úrad [REDAKOVANÉ] upovedomil žalobcu, že daňovú kontrolu nie je možné ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia a zároveň oznámil žalobcovi, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená do 18. 08. 2009. Listom zo dňa 04. 02. 2009 Daňový úrad [REDAKOVANÉ] vyzval žalobcu na splnenie si povinnosti tým, že dňa 17. 02. 2009 sa dostaví na Daňový úrad [REDAKOVANÉ] za účelom oboznámenia sa s výsledkami dokazovacieho konania, ako aj poskytnutia potrebných informácií pre správca dane. Táto výzva bola žalobcovi doručená dňa 06. 02. 2009. Na ústnom pojednávaní dňa 17. 02. 2009 bol prítomný právny zástupca žalobcu, aby splnil povinnosti v zmysle vyššie uvedenej výzvy. Výzvou zo dňa 25. 03. 2009 vyzval Daňový úrad [REDAKOVANÉ] žalobcu na predloženie dôkazov. Výzva bola žalobcovi doručená dňa 31. 03. 2009. Žalobca bol písomne upovedomovaný o pojednávaniach, predmetom ktorých boli výsluchy svedkov - konateľov spoločností, ktoré boli dodávateľmi žalobcu. Na týchto ústnych pojednávaniach sa žalobca nezúčastňoval. Podaním doručeným Daňovému úradu [REDAKOVANÉ] zaslal žalobca správcovi dane všetky podľa neho dostupné a doteraz nepredložené dôkazy, v zmysle výzvy. Na pojednávaní dňa 23. 06. 2009, predmetom ktorého bolo oboznámenie s doterajšími výsledkami daňovej kontroly, sa zúčastnil právny zástupca žalobcu.

Listom zo dňa 15. 07. 2009 vyzval Daňový úrad [REDAKOVANÉ] žalobcu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie tým, že prerokovanie protokolu sa uskutoční dňa 18. 08. 2009. Žalobca predmetnú zásielku neprevzal v odbernej lehote. Z úradného záznamu nachádzajúceho sa v administratívnom spise vyplýva, že správca dane si dňa 17. 08. 2009 overoval telefonicky prevzatie výzvy na prerokovanie protokolu

*z daňovej kontroly a bolo mu pracovníčkou advokátskej kancelárie oznámené, že právny zástupca žalobcu je už dva týždne na dovolenke, poštu nepreberajú a dňa 18. 08. 2009 sa určite nezúčastní na ústnom pojednávaní u správca dane z dôvodu dovolenky. Následne správca dane zaslal právnenému zástupcovi žalobcu opakovanú výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie, a táto výzva bola právnenému zástupcovi žalobcu doručená dňa 02. 09. 2009. Z úradného záznamu č. l. 67 vyplýva, že právny zástupca žalobcu požiadal o zmenu termínu prerokovania protokolu ma 28. 09. 2009 z dôvodu pobytu v zahraničí. Správca dane navrhol termín 29. 09. 2009. Podaním doručeným správcovi dane dňa 16. 09. 2009 podal žalobca vyjadrenie k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly. Protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 29. 09. 2009. Vykonanou daňovou kontrolou bol u žalobcu zistený rozdiel dane za rok 2005 vo výške 204 830,11 € a za rok 2006 vo výške 67 168,99 €, na základe čoho Daňový úrad [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] vydal dodatočný platobný výmer č. 670/230/41587/09/Kav zo dňa 05. 10. 2009, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 67 168,99 €. Žalobca podal voči dodatočnému platobnému výmeru odvolanie, na základe ktorého Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa 15. 12. 2010 zrušilo dodatočný platobný výmer č. 670/230/41587/09/Kav zo dňa 05. 10. 2009, a to z dôvodu prekročenia maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly, čím podľa Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky došlo nie len k porušeniu § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., ale aj k porušeniu zásady primeranosti a zásady zákonnosti v daňovom konaní.*

*Daňový úrad [REDAKOVANÉ], pobočka [REDAKOVANÉ], následne opätovne vykonal daňovú kontrolu u žalobcu - daňového subjektu HANT BA, a.s., za zdaňovacie obdobie rok 2006 ktorá bola začatá dňa 10. 05. 2011 a o ktorej výsledku zistení bol spísaný protokol č. 9312402/1/653381/12 zo dňa 28. 03. 2012. Protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 09. 05. 2012. Výsledkom tejto daňovej kontroly bol zistený rozdiel dane vo výške 67 168,99 €, na základe čoho Daňový úrad [REDAKOVANÉ], pobočka [REDAKOVANÉ] vydal dodatočný platobný výmer č. 9312402/5/438757/2012 zo dňa 18. 05. 2012, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 vo výške 67 168,99 €.*

*Žalobca sa opätovne voči dodatočnému platobnému výmeru odvolal, na základe čoho Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1020506/1/1188326/2012/5290-r zo dňa 28. 09. 2012 zrušilo dodatočný platobný výmer č. 9312402/5/438757/2012 zo dňa 18. 05. 2012, a to z dôvodu, že táto druhá daňová kontrola nemala byť podľa názoru Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky vykonaná, pretože absentujú rozhodnutia z prvej daňovej kontroly začatej dňa 18. 08. 2008.*

*Ministerstvo financií Slovenskej republiky na základe podnetu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky preskúmalo rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa 15. 12. 2010 a dospelo k záveru, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky nebolo vydané v súlade so zákonom, na základe čoho Ministerstvo financií Slovenskej republiky rozhodnutím č. MF/24553/2012-71 zo dňa 27. 11. 2012 zrušilo rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1230-126932/2010/990596-r zo dňa 15. 12. 2010 a vec vrátilo na ďalšie konanie. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky následne rozhodnutím č. 1100306/1/80841/2013/5290-r zo dňa 18. 02. 2013 zrušilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu [REDAKOVANÉ] č. 670/230/41587/09/Kav zo dňa 05. 10. 2009.*

*Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie Ministerstva financií Slovenskej republiky rozhodnutím č. MF/24553/2012-71 zo dňa 27. 11. 2012. “*

Vo vzťahu k námietke sťažovateľky týkajúcej sa lehoty na vykonanie daňovej kontroly najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uvádza:

*„... lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany správcu dane, čo vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosiahnuť na úkor práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov).*

*Túto požiadavku formuloval zákonodarca celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu. Pri daňovej kontrole bol v čase jej vykonávania u žalobcu uvedený limit ustanovený v § 15 ods. 17 zákona o správe dani a poplatkov, z ktorého vyplýva bez akýchkoľvek pochybností, že daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.*

*Z vyššie uvedeného právneho názoru teda možno v stručnosti vyvodit', že zákonnú lehotu na vykonanie daňovej nemožno prekročiť, avšak nie bezvýnimočne, čo vyplýva aj z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. 06. 2010... Ústavný súd Slovenskej republiky ešte v tejto súvislosti odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29. januára 2009 sp. zn. 3 Sžf/1/2009.*

*Daňová kontrola u žalobcu mala byť ukončená dňa 18. 08. 2009. Právny zástupca žalobcu bol o tejto skutočnosti riadne informovaný listom zo dňa 28. 01. 2009, čo preukazuje doručenka, podľa ktorej bola právnemu zástupcovi žalobca predmetná písomnosť doručená dňa 30. 01. 2009. Je preto v rozpore s požiadavkou poskytnutia potrebnej súčinnosti na vykonanie daňovej kontroly, že v čase od 02. 07. 2009 do 29. 08. 2009 bola advokátska kancelária právneho zástupcu žalobcu zatvorená a nefunkčná z dôvodu čerpania dovoleniek, čo uvádza samotný žalobca v odvolaní voči rozsudku krajského súdu. Žalobca zastúpený už v priebehu konania pred správnyimi orgánmi právnym zástupcom bol informovaný o termíne ukončenia daňovej kontroly, a teda bolo jeho povinnosťou poskytnúť správcovi dane súčinnosť potrebnú na vykonanie daňovej kontroly v zákonnej lehote. Žalobca sa síce zúčastnil na niektorých ústnych pojednávaniach v priebehu správneho konania, taktiež reagoval na výzvy správcu dane na doloženie požadovaných dokladov, no tým, že v čase zákonom stanoveného skončenia daňovej kontroly nebol právny zástupca žalobcu prítomný, správca dane nemohol ukončiť daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote, a to bez svojho zavinenia. Najvyšší súd považuje za preukázané a nesporné, že žalobca neposkytol správcovi dane potrebnú súčinnosť a práve z tohto dôvodu bola daňová kontrola ukončená po uplynutí zákonnej lehoty.*

*Žalobca v odvolaní namieta fikciu doručenia výzvy k prerokovaniu protokolu o vykonanej daňovej kontrole, avšak jeho argumenty sú absolútne v rozpore s výkladom príslušného ustanovenia § 17 ods. 3 zákona o správe dani a poplatkov. Toto citované ustanovenie možno vykladať v tom zmysle, že je splnená podmienka na fikciu doručenia, ak sa adresát nezdržiava v mieste svojho sídla z dôvodu čerpania dovolenky.“*

K námietke sťažovateľky, že žalovaný nemal kompetenciu na vydanie posudzovaného rozhodnutia, a k námietke, že konanie finančných orgánov v predmetnej veci bolo zmätočné, najvyšší súd v napadnutom rozsudku uvádza:

*„Žalovaný, t. j. Ministerstvo financií Slovenskej republiky na základe podnetu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky preskúmavalo rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky v zmysle § 77 daňového poriadku mimo odvolacieho konania. Inštitút preskúmania rozhodnutia mimo odvolacieho konania predstavuje opravný prostriedok, podľa ktorého možno preskúmať len právoplatné rozhodnutie, pričom toto preskúmanie vykonáva vždy druhostupňový orgán. V prípade predmetného rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky je podľa právnej a účinnej právnej úpravy v čase vydania predmetného rozhodnutia Finančné riaditeľstvo SR. Z ustanovenia § 3 ods. 1 písm. d/ zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva možno zhodne so záverom krajského súdu vyvodiť, že takýmto orgánom bol v rozhodujúcom období aj žalovaný (ktorý je takýmto orgánom aj podľa § 4 ods. 2 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z. z. s účinnosťou od 01. 01. 2013). Najvyšší súd sa teda nestotožnil s námietkou žalobcu o nedostatku kompetencii žalovaného na vydanie napadnutého rozhodnutia.*

*K zmätočnosti konania prebiehajúceho pred finančnými orgánmi odvolací súd uvádza, že nie sú dané dôvody k tomu, aby bolo predmetné napadnuté rozhodnutie zrušené z dôvodu zmätočnosti vyrubovaného konania. U žalobcu bola vykonaná daňová kontrola, na základe ktorej bol vydaný prvý dodatočný platobný výmer zo dňa 05. 10. 2009, ktorý bol následne zrušený. Na základe opätovnej daňovej kontroly bol znovu vydaný dodatočný platobný výmer, ten však bol následne zrušený, pričom vec nebola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie, t. j. v daňovej kontrole začatej dňa 10. 05. 2011 sa už nepokračovalo.“*

V nadväznosti na citované ústavný súd opakovane zdôrazňuje, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý preskúmava iba zákonnosť napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (v tomto prípade ministerstva financií) a jeho úlohou je výlučne preskúmať, či postup a rozhodnutie orgánu verejnej správy v danej veci je v súlade s príslušnými hmotno-právnymi a procesno-právnymi predpismi.

Z citovanej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že najvyšší súd na podklade administratívneho a súdneho spisu podrobne preskúmal zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov a zrozumiteľne, a teda ústavne akceptovateľným spôsobom vysvetlil, prečo sa nestotožnil s jednotlivými odvolacími námietkami sťažovateľky a rozsudok súdu prvého stupňa (v spojení s opravným uznesením sp. zn. 1 S 91/2013 z 21. mája 2015) potvrdil. Napadnutý rozsudok podľa názoru ústavného súdu nemožno považovať za zjavne neodôvodnený a ani za arbitrárny, t. j. taký, ktorý by bol založený na právnych záveroch, ktoré nemajú oporu v dotknutých právnych predpisoch, resp. popierajú podstatu, zmysel a účel aplikovaných ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva.

Z uvedeného vyplýva, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a základným právom podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a právom podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorých porušenie sťažovateľka namieta, neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by ústavný súd po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o ich porušení. Ústavný súd preto pri predbežnom prerokovaní odmietol sťažnosť sťažovateľky podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

Po odmietnutí sťažnosti ako celku bolo už bez právneho dôvodu zaoberať sa ďalšími návrhmi sťažovateľky uvedenými v petite jej sťažnosti.

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

V Košiciach 23. marca 2016