



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 419/2012-17

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 11. októbra 2012 predbežne prerokoval sťažnosť JUDr. Ing. K. M., M., zastúpeného advokátkou JUDr. I. R., K., vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s porušením ustanovenia čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 20/2011 z 22. marca 2012 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. júna 2012 faxom a 28. júna 2012 poštou doručená sťažnosť JUDr. Ing. K. M., M. (ďalej len „sťažovateľ“), vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s porušením ustanovenia čl. 152 ods. 4 ústavy rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 8 Sžf 20/2011 z 22. marca 2012.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že podaním zo 16. júna 2006 sťažovateľ ako daňový subjekt, u ktorého bola vykonávaná daňová kontrola, podal Daňovému úradu Košice V (ďalej len „daňový úrad“) ako správcovi dane vykonávajúcemu predmetnú daňovú kontrolu námietku v zmysle § 15 ods. 8 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o správe daní“) proti postupu zamestnancov daňového úradu, ktorí podľa sťažovateľa v rozpore s § 30a ods. 7 zákona o správe daní v znení účinnom ku dňu podania námietky neukončili u neho vykonávanú daňovú kontrolu v lehote 12 mesiacov, ktorá začala 25. mája 2005. Daňový úrad rozhodnutím č. 709/320/25433/2006 z 10. júla 2006 námietke sťažovateľa nevyhovел, pričom Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp. zn. 6 S 41/06 z 30. novembra 2006 predmetné rozhodnutie daňového úradu ako zákonné potvrdil, čo okrem iného dôvodil tým, že lehota na ukončenie daňovej kontroly stanovená v § 30a ods. 7 zákona o správe daní v znení účinnom v rozhodnom čase je iba lehotou poriadkovou, s uplynutím ktorej nie sú späté žiadne hmotnoprávne účinky. Na základe odvolania sťažovateľa najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 3 Sžf 9/07 z 19. apríla 2007 zrušil rozsudok krajského súdu a tiež rozhodnutie daňového úradu a vec vrátil na ďalšie konanie daňovému úradu.

Po vrátení veci daňový úrad rozhodnutím č. 695/321/9962/2010 z 8. februára 2010 zastavil „... *daňové konanie vo veci podanej námietky...*“ sťažovateľa z dôvodu, že daňová kontrola vykonávaná u sťažovateľa bola medzičasom 31. októbra 2006 ukončená. Na základe odvolania sťažovateľa bolo označené rozhodnutie daňového úradu potvrdené aj rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) č. I/223/11542-74532/2010/991545-r z 30. júna 2010.

Žalobou podanou Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia tak daňového riaditeľstva, ako aj jemu predchádzajúceho rozhodnutia daňového úradu, ktorých nezákonnosť sťažovateľ videl v tom, že uvedené daňové úrady podľa neho prekročili svoje kompetencie a rozhodli nad

rozsah oprávnení daných im ustanoveniami zákona o správe daní, podľa ktorých „... *daňová kontrola nie je daňovým konaním a nie je ani jeho súčasťou*“, a teda podľa sťažovateľa ani nie je možné konanie o námietke vznesenej daňovým subjektom počas daňovej kontroly zastaviť, ale je potrebné o námietke meritórne rozhodnúť, a to v pozitívnom smere (t. j. že námietke bude vyhovené) alebo v smere negatívnom (t. j. správca dane oznámi kontrolovanému subjektu dôvody, pre ktoré nie je možné námietke vyhovieť). Vzhľadom na uvedené teda sťažovateľ v podanej žalobe namietal, že o ním uplatnenej námietke proti daňovej kontrole ešte nebolo rozhodnuté, pretože zastavenie konania o nej nepovažuje za zákonný spôsob jej vybavenia. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 6 S 19757/2010 z 27. januára 2011 žalobu sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ odvolanie, ktorým namietal už nielen nesprávne právne posúdenie veci daňovými úradmi, ale aj to, že tieto daňové úrady dospeli k nesprávnym skutkovým zisteniam.

O odvolaní sťažovateľa proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 6 S 19757/2010 z 27. januára 2011 rozhodol najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 8 Sžf 20/2011 z 22. marca 2012 tak, že rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil (rozsudky nadobudli právoplatnosť 2. mája 2012, pozn.).

Sťažnosťou podanou ústavnému súdu sťažovateľ namieta porušenie svojich základných práv rozhodnutím najvyššieho súdu, ako aj postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, a to jednak z dôvodu, že najvyšší súd podľa sťažovateľa nesprávne odobril právne závery krajského súdu týkajúce sa dôvodnosti, resp. zákonnosti zastavenia konania o námietke, ktorú sťažovateľ vzniesol u správcu dane počas daňovej kontroly, a jednak z dôvodu, že najvyšší súd sa podľa sťažovateľa vôbec nevysporiadal s jeho odvolacími námietkami týkajúcimi sa nedostatkov tak daňovými úradmi, ako aj krajským súdom zisteného skutkového stavu.

Sťažovateľ v sťažnosti okrem iného uviedol:

«... zastavenie konania znamená, že orgán verejnej správy sa podaním účastníka konania meritórne nezaoberá a nerozhoduje teda opravách a právom chránených záujmoch

účastníka konania. Z uvedeného dôvodu nemožno prípady, v ktorých správny orgán rozhodne o zastavení konania rozširovať nad rámec ustanovený zákonom. V prípade sťažovateľa tak ako na to bolo poukázané už v žalobe Zákon č. 511/1992 Zb. na daňovú kontrolu, v ktorej sťažovateľ svoju námietku, o ktorej doposiaľ nebolo rozhodnuté, vzniesol, umožňoval použiť ustanovenia prvej časti a § 32, § 34 a § 41 citovaného zákona. Spomínané ustanovenia § 32, § 34 a § 41 Zákona o správe daní sú vymenované taxatívne a ich použitie, ako to vyplýva výslovne z ustanovenia § 15 ods. 6 Zákona o správe daní, je obmedzené ich primeranosťou.

Krajský súd v Košiciach odôvodnil svoju úvahu o primeranosti použitia ustanovenia § 25 ods. 1 písm. f) Zákona o správe daní a poplatkov tým, že daňová kontrola bola ukončená, resp. kontrolovaný daňový subjekt neumožnil vykonanie daňovej kontroly.

Najvyšší súd SR sa s týmto právnym názorom stotožnil do tej miery, že poukázal na odôvodnenie prvostupňového súdu. Žalobca - sťažovateľ však vo svojom odvolaní tento skutkový a právny názor Krajského súdu v Košiciach spochybnil, a to ako už bolo uvedené doslovnou citáciou vyjadrenia vtedajšieho správca dane zo dňa 13.2.2007, ktoré predložil v konaní pred Najvyšším súdom SR pod sp. zn. 3Sžf/9/2007. Daňový úrad Košice V, vtedajší správca dane, v uvedenom podaní zo dňa 13.2.2007 uviedol: „... u žalobcu sú vykonávané daňové kontroly.... Daňové kontroly vykonávané u daňového subjektu mali byť v zmysle § 30a ods. 7 Zákona č. 511/1992 Zb. ukončené do 25.5.2006. Ku dňu vydania tohto rozhodnutia daňové kontroly neboli ukončené v zmysle § 15 ods. 3 Zákona č. 511/1992 Zb. Napriek tomu, že správca dane neukončil kontroly v lehote podľa § 30a ods. 7 Zákona č. 511/1992 Zb., už začaté kontroly je v zmysle Zákona č. 511/1992 Zb. potrebné ukončiť a následne na základe výsledkov kontroly vydať rozhodnutie podľa § 44 Zákona č. 511/1992 Zb. Už začaté kontroly nemôže správca dane zastaviť len z dôvodu, že nedodržel lehotu podľa § 30a ods. 7 Zákona č. 511/1992 Zb. tak, ako to navrhuje daňový subjekt.“

Sťažovateľ poukázal v odvolaní na to, že správca dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu dňa 13.2.2007 tvrdil, že vykonáva daňové kontroly, ktoré k uvedenému dňu neboli ukončené, nemožno po štyroch rokoch spätne zmeniť skutkovú situáciu tak, že už od 11.7.2006 prešiel správca dane z výkonu daňovej kontroly do procesu určenia dane podľa pomôcok. Žalovaný, aj súdy oboch stupňov po štyroch rokoch nevysvetliteľným spôsobom konštatovali, že v čase, keď správca dane uvádzal Najvyššiemu súdu SR, že vykonáva

u žalobcu - sťažovateľa daňovú kontrolu, túto ten istý správca dane už viac než pol roka nevykonával. Navyše toto konštatovanie je v rozpore s obsahom samotného rozhodnutia Daňového úradu Košice I, ktorý rozhodol o zastavení daňového konania, keďže tejto v odôvodnení rozhodnutia o zastavení konania o námietke sťažovateľa uviedol: „Opakovaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie december 2000 a daňové kontroly za zdaňovacie obdobie január 2002, február - december 2002 boli ukončené 31.10.2006 a za jednotlivé zdaňovacie obdobia boli správcom dane vydané dodatočné platobné výmery, ktoré sú právoplatné.“

Základom právneho názoru súdov oboch stupňov (Krajský súd v Košiciach to v odôvodnení svojho rozhodnutia explicitne uviedol a odvolací súd sa na toto rozhodnutie odvolal) je záver, že správca dane prešiel dňa 11.7.2006 na určenie dane podľa pomôcok preto, že sťažovateľ neumožnil vykonanie daňovej kontroly.

Sťažovateľ uviedol vo svojom odvolaní jasné a konkrétne argumenty, ktoré tento záver súdu prvého stupňa nielen že spochybňovali, ale jeho skutkový základ vyvrátili. Napriek tomu Najvyšší súd SR vo svojom rozhodnutí nevenoval týmto konkrétnym námietkam sťažovateľa žiadnu pozornosť a nijakým spôsobom sa s nimi v rozhodnutí, ktorým rozhodol o odvolaní sťažovateľa, nevysporiadal.

Pokiaľ ide o naznačený právny názor, že rozhodnutie o námietkach v daňovej kontrole by nemalo byť predmetom súdneho prieskumu, sťažovateľ považuje za potrebné poukázať na to, že samotné rozhodnutie odvolacieho súdu tento názor nepodporuje, keďže tento nerozhodol o žalobe žalobcu - sťažovateľa spôsobom uvedeným v ustanovení § 250d ods. 3 O.s.p.

Navyše takýto názor je zásadne protikladný názoru a postupu Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 3Sžf/9/2007 zo dňa 19.4.2007, ktorým Najvyšší súd SR žalobe sťažovateľa, týkajúcej sa tej istej námietky, vyhovel. Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR je so zreteľom na vyššie uvedené námietky nepreskúmateľné. So zreteľom na skutočnosť, že sa nijakým spôsobom nevysporiadal s námietkami sťažovateľa spôsobilými spochybniť správnosť skutkových a právnych záverov súdu prvého stupňa, a so zreteľom na osvojenie si názorov a rozhodnutia súdu prvého stupňa také, ktoré arbitrárnym výkladom ustanovenie Zákona o práve daní a poplatkov, odňalo sťažovateľovi práva namietané touto sťažnosťou. ...»

Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie takto rozhodol:

„... Právo sťažovateľa JUDr. Ing. K. M.

- domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva zakotvené v článku 46 ods. 1, v spojení s článkom 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky,

- domáhať sa preskúmania zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zakotvené v článku 46 ods. 2 Ústavy SR

bolo rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf/20/2011 dňa 22.3.2012 a postupom, ktorý mu predchádzal, porušené.

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

Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 8 Sžf/20/2011 zo dňa 22.3.2012 a vracia vec Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie.

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.

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 senátu bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. 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

prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, 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.

Predmetom sťažnosti je tvrdenie sťažovateľa o porušení základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy v spojení s porušením ustanovenia čl. 152 ods. 4 ústavy rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 20/2011 z 22. marca 2012, k porušeniu ktorých malo dôjsť jednak tým, že (1.) najvyšší súd sa vôbec nevysporiadal s odvolacími námietkami sťažovateľa o nesprávnych skutkových zisteniach krajského súdu, ktorý svoje rozhodnutie založil na tom, že konanie o námietke sťažovateľa vznesenej počas daňovej kontroly bolo potrebné zastaviť z dôvodu, že daňová kontrola u sťažovateľa už v čase vydania ním preskúmaného rozhodnutia daňového úradu nebola vykonávaná, pričom podľa sťažovateľa sa toto konštatovanie nezakladá na pravde, ako aj tým, že (2.) najvyšší súd svoje rozhodnutie založil na nesprávnom právnom základe, keď verifikoval závery krajského súdu, že o námietke vznesenej daňovým subjektom (v danom prípade sťažovateľom, pozn.) počas daňovej kontroly nie je potrebné meritórne rozhodnúť, ak sa v čase rozhodnutia táto daňová kontrola už nevykonáva, ale možno konanie o tejto námietke zastaviť.

Ústavný súd v prvom rade poznamenáva, že v prípade obidvoch sťažovateľom označených článkov ústavy ide o záruku prístupu k súdu s tým, že čl. 46 ods. 2 ústavy upravuje toto základné právo vo veciach, o ktorých rozhodujú orgány verejnej správy, preto je aj vnímaný ako špeciálne ustanovenie vo vzťahu k čl. 46 ods. 1 ústavy. Spoločné namietanie (kombinácia) porušenia týchto základných práv vo vzťahu k tomu istému rozhodnutiu všeobecného súdu odôvodňuje aj ich spoločné posúdenie ústavným súdom s náležitým rešpektovaním odchýlok, ktoré sú v nich prítomné.

Účelom čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy je zabezpečiť osobám ústavné právo (zákonnú a garantovanú možnosť) domáhať sa na príslušnom orgáne štátu pomocou exaktne stanoveného procesného postupu svojich práv. Ústava garantuje taktiež možnosť

preskúmania zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy prostredníctvom súdneho preskúmania. Samotné konanie podľa čl. 46 ods. 2 ústavy musí mať charakter súdneho konania, ktoré okrem inštitucionálnych záruk nezávislosti a nestrannosti orgánu rozhodujúceho vo veci musí poskytovať garancie procesnej povahy primerané povahe preskúmania rozhodnutia orgánu verejnej správy. Účastník konania musí mať v každom prípade možnosť predložiť súdu argumenty a dôvody a vyjadriť sa ku všetkým okolnostiam týkajúcim sa preskúmania zákonnosti (I. ÚS 146/08).

Ústavný súd vo vzťahu k namietanému porušeniu sťažovateľom označených základných práv postupom a rozhodnutím najvyššieho súdu poukazuje aj na svoju doterajšiu judikatúru, podľa ktorej jeho úlohou nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Ústavný súd je v súlade so svojou všeobecnou právomocou vyjadrenou v čl. 124 ústavy súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Táto právomoc mu spolu s právomocou podľa čl. 127 ods. 1 ústavy umožňuje preskúmať aj napadnuté rozhodnutia všeobecných súdov, avšak iba z hľadiska, či je, alebo nie je v súlade s ústavno-procesnými zásadami upravenými v ústave. Ústavný súd nevykladá iné ako ústavné zákony, a preto musí preskúmať len to, či sa tieto zákony nevyložili spôsobom, ktorý je svojvoľný (arbitráry) alebo ústavne neudržateľný pre zjavné pochybenia alebo omyly v posudzovaní obsahu takýchto právnych úprav.

Najvyšší súd svoje rozhodnutie odôvodnil takto:

„... najvyšší súd v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočné neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení následne obmedzí iba na doplnenie ďalších dôvodov v rozsahu odvolacích námietok na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia. ...

Rozhodnutie podľa § 50 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o námietke proti postupu vedúceho zamestnanca správcu dane v daňovom konaní (§ 50 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.) je procesným rozhodnutím, v priebehu daňového konania, ktorým sa nerozhoduje o práve a povinnosti podľa hmotného práva. V zásade u takéhoto typu rozhodnutia (čiastkové procesné rozhodnutie) nie je osvedčené ukrátenie daňového subjektu na právach. To sa môže prejaviť až v konečnom meritórnom rozhodnutí správcu dane. Prípadné vady týchto typov čiastkových procesných rozhodnutí, ak mali vplyv na zákonnosť meritórneho rozhodnutia (§ 250i ods.3 OSP), sa preskúmajú v zmysle § 245 ods. 1 OSP až v spojení s meritórnym rozhodnutím. Ide o prejav zásady subsidiarity v správnom súdnictve. Zákonná podmienka preukázania ukrátenia fyzickej alebo právnickej osoby na jej právach (§ 247 OSP) je zákonom určeným selekčným prvkom, (obdobne ako existencia nalievavého právneho záujmu vo všeobecnom súdnictve - § 80 písm. c/ OSP), ktorý zabraňuje zahlteniu súdneho systému nedôvodnými žalobami a ktorý je v súlade s právom na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Odvolací súd z predmetnej žaloby nezistil jednoznačne, v čom mal byť žalobca v zmysle § 247 ods. 1 OSP napadnutým rozhodnutím ukrátený na svojich právach, keďže ním bolo rozhodnuté výlučne o procesných otázkach. K ukráteniu na právach v zmysle § 247 ods. 1 OSP v zásade dochádza až meritórnym rozhodnutím správneho orgánu tým, že sa v právnej sfére daňového subjektu prejavujú konštitutívne účinky rozhodnutia. Pokiaľ nie je vydané meritórne rozhodnutie, v zásade tvrdené porušenie procesných ustanovení majú iba potenciálny vplyv na zákonnosť konečného rozhodnutia. Odvolací súd má však, za to, že ak súd meritórne preskúmal zákonnosť administratívneho procesného rozhodnutia (§ 248 písm. a/ OSP) nie je možné uvedený nedostatok považovať za vadu súdneho konania, pretože v prípade pochybností reštriktívnym prístupom k výkladu ustanovenia § 248 písm. a/ OSP a meritórnym prejednaním a rozhodnutím veci rozsudkom v danom prípade poskytol účastníkovi súdnu ochranu v súlade s čl. 152 ods. 4 v spojení s čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Vychádzajúc s uvedeného... Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny... potvrdil, stotožniac sa s právnym posúdením a dôvodmi krajského súdu, viazaný tiež rozsahom a dôvodmi odvolania ako aj rozsahom a dôvodmi podanej žaloby. ...“

Vzhľadom na skutočnosť, že najvyšší súd sa v napádanom rozsudku v plnej miere argumentačne odvolal na rozhodnutie krajského súdu, v záujme jeho posúdenia je nevyhnutné na tomto mieste poukázať aj na podstatnú časť odôvodnenia rozsudku krajského súdu sp. zn. 6 S 19757/2010 z 27. januára 2010, ktorý svoje rozhodnutie v podstatnej časti odôvodnil takto:

„... Je pravdou, že daňová kontrola nie je daňovým konaním a nie je ani jeho súčasťou. V § 15 ods. 16,17 zákona o správe daní a poplatkov je uvedené, že ustanovenia o výkone daňovej kontroly sa vzťahujú rovnako aj na orgány oprávnené vykonávať daňovú kontrolu podľa osobitných predpisov a ust. prvej časti a § 32, § 34 a § 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu. Z toho vyplýva, že v daňovej kontrole možno použiť všetky ustanovenia prvej časti zákona o správe daní a poplatkov, bez ohľadu na to, že zákonodarca ich detailne nevymenoval a z ostatných častí zákona o správe daní a poplatkov vymenoval len ust. § 32, § 34 a § 41.

Zastavenie daňového konania je upravené v § 25 a t.j. v prvej časti zákona o správe daní a poplatkov a preto aj toto ustanovenie je možné primerane ustanovenia v daňovej kontrole. To neznamená, že týmto odkazom by sa daňová kontrola stávala daňovým konaním. Znamená to len toľko, že v daňovej kontrole možno použiť uvedené ustanovenia o správe daní a poplatkov. Zákon o správe daní a poplatkov neupravuje osobitne ako má správca dane postupovať v prípadoch, ak odpadol dôvod na konanie o námietkach proti postupu zamestnancov správcu dane pri daňovej kontrole ak daňová kontrola bola ukončená resp. ak kontrolovaný daňový subjekt neumožnil vykonanie daňovej kontroly. Preto správca dane musel pristúpiť k určaniu dane podľa pomôcok. Preto aj podľa názoru súdu je namieste použitie ust. § 25 ods. 1 písm. f zákona o správe daní a poplatkov v zastavení daňového konania.

Súd... dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu bol v súlade so zákonom o správe daní a poplatkov a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O. s. p. zamietol.“

1. K námietke sťažovateľa o nedostatočnom zistení skutkového stavu

Sťažovateľ namieta, že najvyšší súd sa v napádanom rozsudku vôbec nevysporiadal s jeho odvolacími námietkami týkajúcimi sa ním tvrdeného nesprávneho skutkového zistenia tak daňového úradu, ako aj daňového riaditeľstva týkajúceho sa trvania daňovej kontroly u sťažovateľa v čase vydania rozhodnutia daňovým úradom (8. februára 2010) o zastavení konania o jeho námietke vznesenej počas daňovej kontroly, ktoré o tejto námietke bolo zastavené práve na tom skutkovom základe, že v čase zastavenia tohto konania daňová kontrola u sťažovateľa už neprebiehala, pričom sťažovateľ argumentuje, že toto sa nezakladá na pravde, pretože z ním predložených dôkazov v odvolacom konaní pred najvyšším súdom malo vyplývať, že v tomto rozhodnom čase, t. j. v čase rozhodovania o zastavení konania o námietke, daňová kontrola u sťažovateľa mala ešte prebiehať, resp. že prebiehala.

Vzhľadom na uvedené ústavný súd predovšetkým poukazuje na ustanovenie § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“), z ktorého zjavne vyplýva, že súd (krajský súd) pri preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu (v danom prípade daňového riaditeľstva, pozn.) je viazaný nielen rozsahom, ale aj dôvodmi žaloby. Inými slovami, všeobecné súdy pri výkone správneho súdnictva podľa ustanovení V. časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku vykonávajú svoju preskúmovaciu právomoc vo vzťahu k právoplatným rozhodnutiam orgánov verejnej správy výlučne iba „*v medziach žaloby*“.

Ako to však aj ústavný súd zistil, sťažovateľ svojou žalobou, na základe ktorej krajský súd v konaní vedenom pod sp. zn. 6 S 19757/2010 preskúmaval rozhodnutie daňového riaditeľstva a jemu predchádzajúce rozhodnutie daňového úradu, nijako nenamietal, resp. nijako nespochybňoval skutkové zistenia označených (žalovaných) daňových orgánov, a to ani čo do ustálenia času ukončenia daňovej kontroly, resp. čo sa týka ustálenia, že v čase vydania rozhodnutia daňového úradu o zastavení konania o námietke sťažovateľa už daňová kontrola u neho neprebiehala.

Vzhľadom na uvedené krajský súd preskúmaval napádané rozhodnutia daňových orgánov iba v žalobou sťažovateľa vymedzenom rozsahu, t. j. nezaoberal sa žalobou

nenamietaným nedostatkom ich skutkových zistení, preto nadväzne na to aj najvyšší súd, ktorý preskúmaval rozhodnutie krajského súdu, súc viazaný nielen dôvodmi a rozsahom odvolania sťažovateľa, ale v prvom rade rozsahom a dôvodmi samotnej žaloby (tak ako to uviedol v závere odôvodnenia svojho rozhodnutia, pozn.), vzhľadom na koncentračnú zásadu ovládajúcu správne súdnictvo nevenoval osobitnú pozornosť, resp. sa nezaoberal tvrdeniami sťažovateľa o nesprávnosti skutkových zistení daňových orgánov, pretože tieto tvrdenia sťažovateľ prvýkrát uplatnil až v odvolacom konaní proti rozsudku krajského súdu, preto podľa názoru ústavného súdu v tejto okolnosti nemožno vzhliadať porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.

Uvedené platí o to viac, že v danom prípade išlo iba o preskúmanie procesného rozhodnutia orgánu verejnej správy predbežnej povahy, ktorého následky prípadnej nezákonnosti by boli s poukazom na ustanovenie § 245 ods. 1 OSP odstrániteľné v rámci rozhodovania o žalobách proti konečným právoplatným, avšak už meritórnym rozhodnutiam (pozri ďalej).

Okrem toho s prihliadnutím aj na ustanovenie § 250b ods. 1 OSP, podľa ktorého sa žaloba musí podať do dvoch mesiacov od doručenia rozhodnutia správneho orgánu v poslednom stupni..., pričom zmeškanie lehoty nemožno odpustiť, zjavne nie je daná možnosť na to, aby sťažovateľ sťažnosťou namietanú, hoci aj prípadne dôvodnú, nesprávnosť skutkového zistenia prvýkrát uplatňoval až v odvolacom konaní, t. j. potom, čo už o žalobe bolo rozhodnuté súdom prvého stupňa (krajským súdom).

Z uvedených dôvodov ústavný súd sťažnosť v sťažovateľa v tejto časti pre jej zjavnú neopodstatnenosť odmietol (§ 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde).

2. K námietke sťažovateľa o nesprávnej právnej kvalifikácii

Sťažovateľ v ďalšej časti sťažnosti namieta nesprávnosť právneho posúdenia veci najvyšším súdom stotožňujúceho sa s právnym názorom krajského súdu o tom, že ak už v čase vydania rozhodnutia daňového úradu (správcu dane) č. j. 695/321/9962/2010

z 8. februára 2010 daňová kontrola u sťažovateľa (daňového subjektu) neprebiehala, s poukazom na ustanovenie § 15 ods. 16 zákona o správe daní za primeraného použitia ustanovenia § 25 ods. 1 písm. f) tohto zákona zastavenie konania o jeho námietke proti postupu zamestnancov správcu dane pri výkone daňových kontrol začatých 25. mája 2005 bolo dôvodné a z tohto dôvodu najvyšší súd rozsudok krajského súdu sp. zn. 6 S 19757/2010 z 27. januára 2011 o zamietnutí žaloby sťažovateľa ako vecne správny potvrdil.

V zmysle ustanovenia § 15 ods. 16 zákona o správe daní ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

V zmysle ustanovenia § 25 ods. 1 písm. f) zákona o správe daní ak nie je v tomto zákone alebo osobitnom predpise ustanovené inak, daňové konanie sa zastaví, ak odpadol dôvod konania.

Ústavný súd v okolnostiach posudzovanej veci nemá dôvod pochybovať o správnosti právneho záveru najvyššieho súdu opierajúceho sa o právny názor krajského súdu spočívajúci v tom, že vzhľadom na ukončenie daňovej kontroly u sťažovateľa 31. októbra 2006 bolo za primeraného použitia ustanovenia prvej časti zákona o správe daní, t. j. jeho ustanovenia § 25 ods. 1 písm. f), ktoré sa inak vzťahuje na ukončenie daňového konania, zastavenie konania o námietke sťažovateľa vznesenej ešte v priebehu daňovej kontroly proti postupu zamestnancov správcu dane správne, pretože dôvod na ich prerokovanie odpadol.

Účelom námietok, ktoré možno podať iba do dňa doručenia výzvy na vyjadrenie sa k protokolu o daňovej kontrole, resp. iba počas daňovej kontroly, ako to aj krajský súd v ostatnej časti odôvodnenia svojho rozsudku (na strane 7 odsek 2 rozsudku, pozn.) uviedol, je plniť funkciu osobitného prostriedku nápravy špeciálne zameraného na vyjadrenie nespokojnosti kontrolovaného daňového subjektu s postupom konkrétne označeného zamestnanca správcu dane, čo znamená, že môže smerovať len voči takým nedostatkom v daňovej kontrole, ktoré majú priamu spojitosť so správaním tejto konkrétnej osoby. Inými slovami, keďže účelom námietok je dosiahnutie okamžitej nápravy v správaní konkrétneho

zamestnanca správcu dane nadriadeným orgánom ešte počas trvania daňovej kontroly, ktorý sa v danom prípade jej ukončením 31. októbra 2006 už minul, odpadol tak dôvod aj na ich vecné prerokovanie.

Tento záver pri využití pravidiel systematického, gramatického a logického výkladu označených právnych noriem v žiadnom prípade nemožno považovať za arbitrárny či zjavne neodôvodnený. Z namietaného rozsudku najvyššieho súdu opierajúceho sa o právnu argumentáciu krajského súdu totiž nevyplýva jednostrannosť, ktorá by zakladala svojvôľu alebo takú aplikáciu príslušných ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorá by bola popretím ich účelu, podstaty a zmyslu.

Na uvedenom nič nemení ani skutočnosť, že daňový úrad vo svojom rozhodnutí č. j. 695/321/9962/2010 z 8. februára 2010, resp. vo výrokovej časti, použil slovné spojenie „... *zastavuje daňové konanie vo veci podanej námietky...*“, keďže v jeho ostatnej časti nespochybniteľným a zrozumiteľným spôsobom vyjadril, že zastavuje nie daňové konanie, ale konanie o námietke sťažovateľa vznesenej v rámci daňovej kontroly proti postupu zamestnancov správcu dane.

Napokon, ako to najvyšší súd v odôvodnení svojho rozsudku sp. zn. 8 Sžf 20/2011 z 22. marca 2012 na zdôraznenie správnosti odvolaním sťažovateľa napadnutého rozsudku krajského súdu s odvolaním sa na zásadu subsidiarity v správnom súdnictve a s poukazom na ustanovenie § 245 ods. 1 OSP uviedol, v prípade rozhodovania o námietke sťažovateľa proti postupu zamestnancov správcu dane ide o predbežné procesné rozhodnutie a pre prípadné porušenie procesných práv daňového subjektu (sťažovateľa), pokiaľ by toto porušenie ako vada konania malo priamy vplyv na zákonnosť a správnosť konečného meritórneho rozhodnutia (napr. platobného výmeru o určení dane), je daná možnosť odstránenia tejto vady a jej následkov v rámci preskúmania práve tohto už právoplatného meritórneho rozhodnutia (o hmotno-právnej daňovej povinnosti, pozn.) podaním žaloby v zmysle ustanovení V. časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku.

Najvyšší súd tak svoje skutkové a právne závery ústavne akceptovateľným spôsobom odôvodnil a z jeho rozhodnutia vyplýva, že do odôvodnenia svojho rozsudku uviedol postup, akým dospel k právnemu záveru, a dôvody, pre ktoré odvolaniu sťažovateľa nevyhoveli, pričom tento nijako nemožno považovať za svojvoľný.

Ústavný súd ďalej pripomína, že do obsahu základného práva zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy nepatrí právo účastníka konania (dotknutej osoby) dožadovať sa toho, aby všeobecné súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorý účastník konania predkladá (II. ÚS 3/97, II. ÚS 251/03).

O arbitrárnosti a svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. Podľa názoru ústavného súdu právny výklad najvyššieho súdu opierajúci sa v podstatnej časti o výklad krajského súdu takéto nedostatky nevykazuje, preto ústavný súd dospel k záveru, že k porušeniu základného práva sťažovateľa zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 20/2011 z 22. marca 2012 nedošlo, a preto sťažnosť sťažovateľa aj v tejto časti už pri jeho predbežnom prerokovaní podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde odmietol pre zjavnú neopodstatnenosť.

Sťažovateľ vo svojej sťažnosti namietal aj porušenie čl. 152 ods. 4 ústavy, ktoré nie je ustanovením o základnom práve a slobode, ale je v ňom vyjadrený všeobecný ústavný imperatív vykladať a uplatňovať ústavné zákony, zákony a ostatné všeobecné záväzné právne predpisy v súlade s ústavou, ktorého prípadné porušenie vo vzťahu k sťažovateľovi by nevyhnutne „našlo“ svoj výraz v súčasnom porušení základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy. Keďže ústavný súd namietané porušenie ním označeného konkrétneho základného nezistil, touto časťou sťažnosti sa už nezaoberal.

Vzhľadom na to, že sťažnosť bola odmietnutá ako celok a rozhodnutie o zrušení označeného rozsudku najvyššieho súdu, rozhodnutie o zákaze pokračovať v porušovaní namietaného základného práva sťažovateľa, ako aj o trovách konania je viazané na

vyslovenie porušenia jeho práva alebo slobody (čl. 127 ods. 2 prvá veta ústavy), ústavný súd o tej časti sťažnosti, ktorou sa sťažovateľ domáhal ich priznania, tiež nerozhodoval.

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

V Košiciach 11. októbra 2012