



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 509/2013-15

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 9. októbra 2013 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti S. s. r. o., S., zastúpenej advokátom JUDr. M. G., S., vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. k. 3 S 9/2012-105 z 15. februára 2013 a takto

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

Sťažnosť spoločnosti S. s. r. o., 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 20. mája 2013 doručená sťažnosť spoločnosti S. s. r. o., S. (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), rozsudkom Krajského súdu v Prešove (ďalej len „krajský súd“) č. k. 3 S 9/2012-105 z 15. februára 2013.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že žalobou podanou krajskému súdu 23. januára 2012 sa sťažovateľka podľa § 250v Občianskeho súdneho poriadku domáhala ochrany pred ňou tvrdeným nezákonným zásahom orgánu verejnej správy, a to konkrétne pred nezákonným zásahom Daňového úradu v Prešove (ďalej len „daňový úrad“, správne podľa odôvodnenia napádaného rozsudku krajského súdu mala žaloba smerovať proti Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, pracovisko Prešov, pozn.). Podľa sťažovateľky sa daňový úrad mal dopustiť nezákonného postupu v konaní o daňovej kontrole začatej na základe upovedomenia Daňového úradu Stará Ľubovňa (ďalej len „správca dane“) č. 735/320/34483/2011/Val. zo 14. novembra 2011 o vykonaní daňovej kontroly u sťažovateľky na zistenie oprávnenosti jej nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2011, nárok na vrátenie ktorého si sťažovateľka uplatnila v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2011, ktoré podala 10. októbra 2011 miestne príslušnému správcovi dane. V predmetnom konaní mal totiž daňový úrad 8. novembra 2011 povoliť zmenu výkonu predmetnej daňovej kontroly u sťažovateľky, a to tak, že túto nemali vykonať zamestnanci správcu dane, ale ju mali vykonať zamestnanci Daňového úradu Poprad. Tento postup považuje sťažovateľka za nezákonný.

Uvedenú žalobu sťažovateľky krajský súd rozsudkom (sťažovateľka v sťažnosti chybné uvádza, že má ísť o uznesenie, pozn.) č. k. 3 S 9/2012-105 z 15. februára 2013 ako vecne nedôvodnú zamietol, avšak súčasne konštatoval, že na podanie predmetnej žaloby neboli splnené zákonné podmienky, resp. predpoklady, pretože podľa krajského súdu sťažovateľka pred jej podaním nevyčerpala všetky jej dostupné opravné prostriedky namietaného nezákonného postupu daňového úradu.

Sťažnosťou podanou ústavnému súdu sťažovateľka namieta neústavnosť a arbitrárnosť napádaného rozsudku krajského súdu z dôvodu, že krajský súd síce na jednej strane vyhodnotil jej žalobu ako neprípustnú, avšak túto následne z tohto dôvodu neodmietol, ale napriek tomu ju aj vecne preskúmal, v dôsledku čoho ju napokon zamietol, a tiež z dôvodu, že krajský súd ju pri konštatovaní o neprípustnosti žaloby odkázal na

využitie prostriedkov nápravy, ktoré podľa sťažovateľky nemožno považovať za účinné prostriedky nápravy ňou tvrdeného nezákonného postupu daňového úradu.

Podľa sťažovateľky krajský súd ju v súvislosti s konštatovaním neprípustnosti jej žaloby odkázal na využitie postupu podľa zákona č. 9/2010 Z. z. o sťažnostiach v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o sťažnostiach“), ako aj podľa zákona č. 153/2001 Z. z. o prokuratúre v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o prokuratúre“), pričom krajský súd mal tak učiniť v situácii, keď mu bolo zrejmé, že sťažovateľka proti postupu správcu dane, ktorý 23. novembra 2011 začal u nej vykonávať daňovú kontrolu nie svojimi zamestnancami, ale poverenými zamestnancami Daňového úradu Poprad, podala v ten istý deň námietky podľa § 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 neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), o ktorých nebolo podľa sťažovateľky rozhodnuté. Vzhľadom na uvedené tak podľa sťažovateľky v prípade, keď ňou riadne využitý prostriedok nápravy proti postupu zamestnancov správcu dane podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní nevedol k náprave, je bez právneho významu a dôvodu od nej požadovať, aby využila aj iné, podľa nej v danom prípade neefektívne prostriedky nápravy, a to navyše v situácii, keď mal krajský súd v iných identických prípadoch sťažovateľky od ich uplatnenia upustiť, resp. krajský súd ich využitie od sťažovateľky nevyžadoval.

V uvedenej súvislosti sťažovateľka v sťažnosti okrem iného uviedla:

*«V predmetnej veci priamo zákon o správe daní poskytuje sťažovateľovi účinný a efektívny prostriedok, a to námietky podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní. Daňový úrad Stará Ľubovňa sa na základe tohto prostriedku oboznámil so skutočnosťami, ktoré sťažovateľ považoval za nezákonný stav a Daňový úrad Stará Ľubovňa mal aj možnosť tento nezákonný stav sám bez odkladu odstrániť. Skutočnosť, že podanej námietke nebolo vyhovené alebo v lehote na rozhodnutie nebolo o nej vôbec rozhodnuté (ako v tomto prípade), nemožno vykladať tak, že sťažovateľ je povinný využiť okrem tohto prostriedku aj iné prostriedky nápravy. Výsledkom ich využitia podľa názoru sťažovateľa by bol stav presne rovnaký ako pri podanej námietke - Daňový úrad Stará Ľubovňa sa opakovane*

*dozvie o nezákonnom stave a má opäť možnosť sám odstrániť namietaný stav a dosiahnuť nápravu. Namiesto Daňového úradu Stará Ľubovňa nezákonný stav nemôže priamo odstrániť ani orgán vybavujúci sťažnosť ani prokurátor a nie sú preto účinnejšie a efektívnejšie prostriedky nápravy ako námietky podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní. ...*

*V tejto súvislosti poukazuje sťažovateľ na rozhodnutia Krajského súdu v Prešove sp. zn.: 1 S/14/2012-70 zo dňa 18. 04 2012, 2 S/25/2012-112 zo dňa 23. 08 2012, 1 S/30/2012-84 zo dňa 04. 07 2012, 1 S/57/2012-109 zo dňa 12. 12 2012. Krajský súd v Prešove v uvedených správnych žalobách proti nečinnosti a nezákonnému zásahu Daňového úradu Stará Ľubovňa (obdobné veci z pohľadu využitia prostriedkov nápravy; tí istí účastníci; iné zdaňovacie obdobia) považoval námietky podané sťažovateľom podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní za využitie prostriedku nápravy podľa § 250t ods. 1 O. s. p. resp. § 250v ods. 3 O. s. p. a nepožadoval využiť aj podanie sťažnosti alebo podanie na prokuratúru podľa zákona o prokuratúre. ...*

*K splneniu podmienok na podanie žaloby - vyčerpanie prostriedkov nápravy - sťažovateľ poukazuje aj na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 513/2011-33 zo dňa 20. 3. 2012, podľa ktorého podmienkou na podanie správnej žaloby nie je využitie prostriedku ochrany vyplývajúceho zo zákona č. 153/2001 Z. z. o prokuratúre a to upozornenie prokurátora a to z dôvodu, že nie je efektívnym spôsobom nápravy. Ak v napadnutom rozhodnutí cituje krajský súd odlišné stanovisko jedného sudcu ústavného súdu a neberie v úvahu väčšinový názor príslušného senátu ústavného súdu vyjadrený v náleze sp. zn. II. ÚS 513/2011-33 zo dňa 20. 3. 2012, možno takýto postup považovať za arbitrárny.*

*Taktiež efektívnym prostriedkom nie je ani sťažnosť podľa zákona o sťažnostiach, pretože výsledkom vybavenie sťažnosti nie je efektívna náprava nezákonného zásahu a nesmeruje k bezprostrednému odstráneniu nezákonného zásahu a preto v prípade nezákonnej daňovej kontroly sťažnosť podľa zákona o sťažnostiach nie je efektívnym prostriedkom na ochranu pred nezákonným zásahom.*

*V tejto súvislosti poukazuje žalobca na názor Ústavného súdu Slovenskej republiky vyslovený v nálezoch sp. zn. IV. ÚS 98/2011 zo dňa 24. 3. 2011, I. ÚS 60/2011 z 23. 2. 2011 podľa ktorých „Ústavný súd vyslovuje nesúhlas s odôvodnením krajského súdu vo vzťahu k podmienke vyčerpania opravného prostriedku v zmysle § 250t ods. 1 OSP. Podľa názoru*

*ústavného súdu sťažnosť podľa zákona o sťažnostiach nie je efektívnym prostriedkom nápravy nečinnosti orgánu verejnej správy, a to s poukazom na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, podľa ktorej nestačí, aby sťažovateľ mal k dispozícii prostriedky nápravy, ale tieto musia byť efektívne.“ ...*

*Odstránenie tohto zásahu (ak je nezákonný) musí byť efektívne a včasné. Aj samotné ustanovenie § 250v ods. 3 O. s. p., podľa ktorého návrh musí byť podaný do 30 dní odo dňa, keď sa osoba dotknutá zásahom o ňom dozvedela, predpokladá podanie v krátkej lehote od kedy sa osoba o nezákonnom zásahu dozvedela. Je preto nevyhnutné, aby bol nezákonný zásah správneho orgánu odstránený čím skôr a musí ísť o prostriedok, ktorý je schopný nezákonný stav priamo bez ďalšieho stupňa odstrániť. Sťažnosť podaná podľa zákona o sťažnostiach sa musí vybaviť do 60 pracovných dní (90 kalendárnych dní) a výsledkom jej vybavenie nie je odstránenie nezákonného stavu ale len oznámenie vedúcemu orgánu verejnej správy, že v určenej lehote má prijať opatrenia na odstránenie nezákonného zásahu. Nedôjde preto využitím tohto prostriedku k efektívnemu (viac ako 120 dní) odstráneniu zásahu (zásah sa neodstráni, len sa uloží opatrenie). V prípade podania na prokuratúru je výsledkom to, že prokurátor vydá upozornenie prokurátora v ktorom uloží povinnosť orgánu verejnej správy odstrániť bez zbytočného odkladu nezákonný stav alebo postúpiť vec na vybavenie nadriadenému orgánu. Výsledkom upozornenia teda nie je odstránenie nezákonného stavu a nemožno preto hovoriť o efektívnom prostriedku nápravy, ktorý nemá možnosť podať sám sťažovateľ, ale je odkázaný na prokurátora. Naproti tomu námietky podané podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní sú efektívnym prostriedkom, pretože o nich sa rozhoduje bezodkladne najneskôr do 30 dní od podania námietok.»*

Druhú námietku proti napádanému rozsudku krajského súdu, podľa ktorej sú závery krajského súdu odôvodňujúce vecné zamietnutie žaloby arbitrárne, sťažovateľka argumentačne odôvodnila poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj ústavného súdu, v zmysle ktorej vykonaním daňovej kontroly môžu byť poverení aj zamestnanci miestne nepríslušného správcu dane, avšak iba v prípade, resp. z dôvodu vylúčenia zamestnancov miestne príslušného správcu dane na základe voči nim uplatnenej námietky zaujatosti.

V súvislosti s uvedeným sťažovateľka v sťažnosti tiež uviedla:

*„Vychádzajúc z ustanovení zákona o správe daní a z uvedených nálezov a v súlade so zásadou procesnej ekonomie, najdôležitejšej zásady správneho práva, možno prijať ten právny názor, že pri poverovaní zamestnancov správcu dane výkonom daňovej kontroly je v prvom rade potrebné poveriť zamestnancov miestne príslušného správcu dane a až v prípade, že sú vznesené námietky zaujatosti zamestnancov miestne príslušného správcu dane, možno poverovať výkonom daňovej kontroly aj zamestnancov miestne nepríslušného správcu dane.*

*V tomto prípade ku dňu poverovania zamestnancov Daňového úradu Poprad výkonom daňovej kontroly nebola vznesená žiadna námietka zaujatosti proti zamestnancom vtedy miestne príslušného správcu dane (Stará Ľubovňa) a nebol preto ústavne akceptovateľný dôvod k tomu, aby nemohli byť zamestnanci miestne príslušného správcu dane (Stará Ľubovňa) poverení výkonom daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd v napadnutom rozhodnutí aj nesprávne odôvodňoval postup daňového úradu zásadou procesnej ekonomie, pretože práve naopak daňový úrad poverením zamestnancov Daňového úradu Poprad namiesto miestne príslušných zamestnancov v sídle sťažovateľa porušil túto zásadu. ...*

*Z ustálenej rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu a ústavného súdu je zrejmý ten právny názor, že v prípade ak nie je vznesená námietka zaujatosti zamestnancov miestne príslušného správcu dane, niet ústavne súladného dôvodu na poverovanie výkonom daňovej kontroly zamestnancov miestne nepríslušného správcu dane.“*

Vzhľadom na uvedené sťažovateľka žiada, aby po prijatí jej sťažnosti na ďalšie konanie ústavný súd nálezom takto rozhodol:

*«1. Základné právo spoločnosti S. s. r. o. na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky právoplatným uznesením (správne má byť „rozsudkom“, pozn.) Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3 S/9/2012-105 zo dňa 15. februára 2013 porušené bolo.*

*2. Uznesenie (správne má byť „rozsudok“, pozn.) Krajského súdu v Prešove sp. zn.: 3 S/9/2012-105 zo dňa 15. februára 2013, sa zrušuje a vec sa vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.*

*3. Krajský súd v Prešove je povinný zaplatiť sťažovateľovi náhradu trov právneho zastúpenia v celkovej výške 269,58 €... na účet advokáta, JUDr. M. G. do 15 dní od právoplatnosti nálezku.»*

## 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 konania ústavného súdu bolo preskúmanie, či rozsudkom krajského súdu č. k. 3 S 9/2012-105 z 15. februára 2013 došlo k porušeniu základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy, k porušeniu ktorého malo dôjsť tým, že (1) krajský súd v označenom rozsudku napriek podľa sťažovateľky arbitrárnemu a neústavnému konštatovaniu o neprípustnosti jej žaloby kvôli nevyčerpaniu iných prostriedkov nápravy pred jej podaním túto žalobu navyše napokon aj vecne preskúmal

a vyhodnotil, a tiež tým, že (2) rozhodnutie o zamietnutí žaloby ako vecne nedôvodnej je podľa sťažovateľky založené na arbitrárnych a svojvoľných záveroch krajského súdu.

1. Pokiaľ ide o prvú skupinu námietok sťažovateľky týkajúcu sa jej tvrdení o neústavnosti odôvodnenia krajského súdu v časti, v ktorej konštatoval procesnú neprípustnosť jej žaloby z dôvodu nevyčerpania iných prostriedkov nápravy pred jej podaním, pričom podľa sťažovateľky krajský súd ju mal v tomto smere odkázať na využitie absolútne neefektívnych prostriedkov nápravy (konkrétne na využitie prostriedkov nápravy podľa zákona o sťažnostiach a podľa zákon o prokuratúre, pozn.), ústavný súd v tejto súvislosti poznamenáva, že vzhľadom na skutočnosť, že krajský súd v napadnutom rozsudku žalobu sťažovateľky iba z procesných dôvodov nezamietol, ale ju napokon aj vecne preskúmal, t. j. o nej aj meritórne rozhodol, podľa ústavného súdu aj napriek neštandardnosti tohto postupu krajského súdu, ktorý sám osebe však nemožno kvalifikovať ako taký, ktorým by sa sťažovateľke ako účastníčke konania zabránilo v prístupe k súdu v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy, bolo vzhľadom na existujúce meritórne rozhodnutie bez právneho významu zaoberať sa aj skúmaním odôvodnenosti záverov o procesnej neprípustnosti žaloby sťažovateľky. Inými slovami, keďže krajský súd v sťažovateľkou napádanej veci aj meritórne rozhodol, toto rozhodnutie v podstate neguje jeho skoršie úvahy o neprípustnosti žaloby ako takej (týmto úvahám krajský súd napokon ani sám neuveril, keďže napokon aj vecne rozhodol, a to rozsudkom, nie iba uznesením, pozn.), nebolo podľa ústavného súdu potrebné zaoberať sa aj ústavnosťou týchto predbežných procesných záverov krajského súdu. A contrario, ak by v danom procesnom stave ústavný súd preskúmaval aj dôvodnosť úvah krajského súdu o procesnej neprípustnosti žaloby sťažovateľky a ak by aj v tomto smere prisvedčil argumentácii sťažovateľky a v tom dôsledku ak by zrušil napádané rozhodnutie krajského súdu a vec mu vrátil na vecné preskúmanie žaloby, ktoré krajský súd už v podstate učinil aj v napádanom rozsudku, nastala by procesná situácia, že krajský súd by zopakoval už raz ním vykonané vecné, resp. meritórne rozhodnutie o tejto žalobe, a to iba v technicky novom rozsudku. Vzhľadom na uvedené tak ústavný súd vyhodnotil sťažnosť sťažovateľky vo vzťahu k prevej skupine jej námietok ako zjavne neopodstatnenú (§ 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde), a to pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi týmito jej námietkami (týkajúcimi sa otázky procesnej

prípustnosti žaloby, ktorú všeobecné súdy vyhodnocujú v uznesení, pozn.) na jednej strane a napádaným meritórnym rozhodnutím (rozsudkom, pozn.) krajského súdu na strane druhej.

Vzhľadom na uvedené tak ústavný súd skúmal možnosť porušenia sťažovateľkou označeného základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy napádaným rozsudkom krajského súdu č. k. 3 S 9/2012-105 z 15. februára 2013 iba v tej jeho časti, v ktorej krajský súd vecne, t. j. meritórne posudzoval predmet tohto konania.

Okrem toho na margo argumentácie sťažovateľky, že dôkazom o porušení jej základného práva napádaným rozsudkom krajského súdu v časti vyhodnocovania prípustnosti jej žaloby by malo byť aj to, že krajský súd sa v iných identických veciach sťažovateľky v zhode s jej argumentáciou odchyľil od právneho názoru vysloveného krajským súdom v napádanom rozsudku, ústavný súd v prvom rade podotýka, že predmetom prieskumu pred ústavným súdom v tomto konaní bol iba napadnutý rozsudok krajského súdu č. k. 3 S 9/2012-105 z 15. februára 2013 (nie iné rozsudky, pozn.), pričom tento rozsudok, resp. jeho meritórne závery ústavný súd z hľadiska dodržania zásad ústavnosti aj preskúmal (pozri ďalej, pozn.). Skutočnosť, že v iných ako ústavným súdom preskúmanej veci súdy zaujali odlišné právne stanovisko, nebola pre krajský súd ani pre ústavný súd záväzná, pretože tieto iné rozhodnutia neboli predmetom prieskumu ústavného súdu, a v dôsledku toho nemožno automaticky vyvodit' predpoklad o ústavnosti záverov vyslovených v týchto iných veciach.

Z ústavnej kompetencie súdov interpretovať a aplikovať zákony vyplýva aj ich oprávnenie dopĺňať a rozvíjať existujúcu judikatúru týkajúcu sa relevantných právnych otázok v prerokovaných veciach. Prípadný odklon súdu od existujúcej skoršej judikatúry – súdnej praxe v konkrétnom prípade by mohol predstavovať zásah do základných práv a slobôd účastníka konania len za predpokladu, že by bol dôsledkom arbitrárnosti alebo zjavnej neodôvodnenosti súdneho rozhodnutia v prerokovávanej veci. Nemožno však namietat' proti tomu, aby judikatúra súdov v konkrétnych prípadoch spresňovala a dopĺňala objasňovanie obsahu a zmyslu zákona vrátane prispôsobovania aplikačnej praxe novým okolnostiam za podmienky, že ich zohľadnenie možno rozumne zhrnúť pod zákonné znaky

právnej normy aplikovanej na konkrétny prípad (III. ÚS 346/05, III. ÚS 284/05, IV. ÚS 267/05).

2. V súvislosti so sťažovateľkou napádaným rozsudkom krajského súdu v jeho meritórnej časti ústavný súd vzhľadom na svoju doterajšiu judikatúru považuje za potrebné v prvom rade pripomenúť, že nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (I. ÚS 13/00).

Krajský súd svoj rozsudok v jeho meritórnej časti odôvodnil takto:

*«Okrem toho, že návrh nie je prípustný, sa krajský súd zaoberal aj otázkou, či došlo zo strany odporcu k nezákonnému zásahu podľa § 250v O. s. p.*

*Občiansky súdny poriadok v ust. § 250v pojem „zásah“ nedefinuje; jeho definíciu neobsahuje ani iný zákon. Z citovaného ustanovenia vyplýva, že ide o súdnu ochranu pred faktickými nezákonnými zásahmi orgánov verejnej moci, ktoré nie sú rozhodnutím alebo iným individuálnym aktom. Judikatúra považuje za zásah nezákonný, resp. protiprávny útok orgánov verejnej moci proti subjektívnym verejným právam fyzickej alebo právnickej osoby spočívajúci v postupoch orgánu verejnej správy alebo v jeho činnosti, úkone pokyne, prípadne nečinnosti. Musí ísť o priamy zásah do subjektívnych, verejných práv (napr. porušenie práv na život, práva na osobnú slobodu, práva na ochranu vlastníctva, práva na ochranu obydlia a pod.), ktorý trvá, prípadne trvajú jeho následky alebo hrozí jeho*

*opakovanie. Takýto zásah orgánu verejnej správy súd nemôže zrušiť, môže však správnenému orgánu zakázať, aby v porušovaní dotknutého práva pokračoval a ak je to možné správnenému orgánu prikázať, aby obnovil stav pred zásahom.*

*Podľa § 3 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov platného v čase začatia daňovej kontroly, miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy, neustanovujú inak, u právnickej osoby jej sídlom, inak miestom skutočného vedenia a u fyzickej osoby jej trvalým pobytom, inak miestom, kde sa obvykle zdržuje.*

*Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.*

*Podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane*

*podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a-13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).*

*Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietky proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.*

*Navrhovateľ v návrhu uviedol, že bol na svojich právach a právom chránených záujmoch ukrátený nezákonným zásahom orgánu verejnej správy spočívajúcim v nezákonnom začatí a vykonávaní daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2011 a v zadržiavaní nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2011.*

*Keďže navrhovateľ namietal nezákonné zloženie kontrolnej skupiny odporcu, krajský súd dáva do pozornosti uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k: II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžo/101/2010 z 26. októbra 2010: „Ak totiž podľa zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch v znení neskorších predpisov je Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky právnickou osobou, teda subjektom s plnou právnou subjektivitou a zároveň daňové úrady takou plnou právnou subjektivitou nedisponujú, potom je logické, že v oblasti štátnozamestnaneckých vzťahov i vzťahov pracovnoprávných je oprávnené konať len Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky. Platí to napriek tomu, že jednotliví štátni zamestnanci vykonávajú svoju prácu na daňových úradoch. Ak potom Daňové riaditeľstvo SR reagovalo na podnet riaditeľa Daňového úradu K. využitím oprávnení, ktoré mu plynú zo zákona o štátnej službe a z Organizačného poriadku daňových orgánov, nemožno postupu riaditeľa Daňového úradu K. nič vyčítať,*

*a to predovšetkým v situácii, keď miestna príslušnosť nebola delegovaná na iného vecnej príslušného správcu dane.*

*Vyššie uvedený právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo vzťahu k zákonnosti postupu riaditeľa miestne príslušného daňového úradu, pri poverení daňových kontrolórov na výkon spornej daňovej kontroly, ako zamestnancov daňovej správy zaradených pre výkon štátnej služby na úseku správy daní u iného správcu dane, a to po predchádzajúcom súhlase Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky ako spoločne nadriadeného orgánu a zamestnávateľa zamestnancov daňových úradov v jeho pôsobnosti, bol Ústavným súdom v jeho uzneseniach č. k. I. ÚS 192/08-27 zo 4. júna 2008, č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25. novembra 2008, č. k. II. ÚS 137/2010-28 z 24. marca 2010 a č. k. II. ÚS 159/2011-19 z 13. apríla 2011 považovaný za ústavne akceptovateľný, nemajúci znaky výkladovej svojvoľnosti a ústavnej nekonformnosti.*

*Pokiaľ ide o argument navrhovateľa spočívajúci v názore navrhovateľa, že nemá vedomosť o tom, žeby do 31. 12. 2011 bola delegovaná miestna príslušnosť z Daňového úradu Stará Ľubovňa na Daňový úrad Poprad podľa § 4 zákona o správe daní a poplatkov (na návrh daňového subjektu alebo na podnet správcu dané môže orgán najbližšie nadriadený správcovi dane delegovať miestnu príslušnosť na správu dane na iného správcu dane vo svojom územnom obvode, ak považuje takýto návrh za opodstatnený) Ústavný súd Slovenskej republiky uznesením č. k. III. ÚS 386/08-24 z 25. novembra 2008 zdôraznil, že „v daňovom konaní sa uplatňuje okrem iného aj zásada hospodárnosti a procesnej ekonómie. Jej podstata tkvie v povinnosti konajúcich správcov dane realizovať procesný postup v konkrétnej veci tak, aby sa právam daňového subjektu, ale aj oprávneným záujmom daňovo – oprávneného subjektu poskytla ochrana v čo najkratšom čase pri dôslednom rešpektovaní ich procesných práv.*

*Preto, ak bezprostredne nadriadený orgán správcu dane využil možnosť zabezpečenia výkonu daňových kontrol zamestnancami daňovej správy zaradenými na inom daňovom úrade (procesné a formálne menej náročný postup), možno konštatovať, že dodržal požiadavky vyplývajúce zo spomenutej zásady hospodárnosti a procesnej ekonómie daňového konania“.*

*K tvrdeniu navrhovateľa, že o námietke zaujatosti zamestnancov Daňového úradu Stará Ľubovňa, ktorú podal dňa 15. 11. 2011 spolu so žiadosťou o vrátenie nadmerného*

*odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2011 doposiaľ nebolo rozhodnuté, súd poukazuje na tú skutočnosť, že žiadosť o vydanie poverenia na výkon kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu u daňového subjektu S. s.r.o. S. za zdaňovacie obdobie september 2011 pre zamestnancov oddelenia kontroly Daňového úradu Poprad bola riaditeľom Daňového úradu Stará Ľubovňa podaná dňa 7. 11. 2011, Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, pracovisko Prešov povolilo zmenu výkonu tejto kontroly kontrolórmí Daňového úradu Poprad dňa 8. 11. 2011 a povolenie a poverenie kontrolórom Bc. V. V. a mg. S. R. vykonanie daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2011 bolo vydané dňa 14. 11. 2011, teda v čase kedy nebola navrhovateľom vznesená námietka zaujatostí voči zamestnancom Daňového úradu Stará Ľubovňa.*

*Nedôvodná je preto námietka navrhovateľa, že k porušeniu jeho práva došlo nezákonným zásahom odporcu tým, že bola začatá a doposiaľ je vykonávaná daňová kontrola miestne nepríslušným správcom dane. ...*

*Preto návrh ako neprípustný a nedôvodný podľa § 250v ods. 4 O. s. p. zamietol.»*

Podľa § 2 ods. 1 v rozhodnom čase účinného zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly (ďalej len „zákon o daňových orgánoch“) daňovými orgánmi sú Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) a daňové úrady.

Podľa § 2 ods. 2 zákona o daňových orgánoch na zabezpečenie výkonu niektorých činností daňového riaditeľstva daňové riaditeľstvo vytvára pracoviská daňového riaditeľstva, určuje rozsah ich činnosti a územný obvod pôsobnosti. Na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže daňové riaditeľstvo vytvoriť pracoviská daňových úradov.

Podľa § 3 ods. 1 zákona o daňových orgánoch daňové riaditeľstvo sa zriaďuje pre územné obvody všetkých daňových úradov. Je rozpočtovou organizáciou, ktorá je svojimi príjmami a výdavkami zapojená na rozpočet Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“) a je zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov.

Podľa § 1a písm. j) bodu 1 v rozhodnom čase účinného zákona o správe daní zamestnancom správcu dane sa rozumie zamestnanec, ktorého zamestnávateľom je daňové riaditeľstvo.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Z citovaných ustanovení príslušných daňových predpisov účinných v rozhodnom čase (t. j. k 7. novembru 2011, keď riaditeľ miestne príslušného správcu dane požiadal pobočku daňového riaditeľstva v Prešove o vydanie povolenia na vykonanie daňovej kontroly u sťažovateľky zamestnancami Daňového úradu Poprad, pozn.) vyplýva, že daňové riaditeľstvo je zamestnávateľom zamestnancov všetkých daňových úradov [§ 3 ods. 1 zákona o daňových orgánoch v spojení s § 1a písm. j) bod 1 zákona o správe daní, pozn.], pričom jeho zamestnanci, t. j. zamestnanci daňového riaditeľstva, ktorí sú na výkon práce zaradení na rôznych daňových úradoch, môžu vykonávať daňovú kontrolu na základe poverenia daného im miestne príslušným správcom dane.

V danom prípade bol pre sťažovateľku mieste príslušným správcom dane Daňový úrad Stará Ľubovňa, ktorého riaditeľ na základe povolenia z 8. novembra 2011 daného mu daňovým riaditeľstvom, pracovisko Prešov č. VII/325/114-4517/2011, poverením č. 735/32034478/2011/Val zo 14. novembra 2011 poveril vykonaním daňovej kontroly

u sťažovateľky zamestnancov daňového riaditeľstva zaradených na výkon práce na Daňovom úrade Poprad. Inými slovami, daňové riaditeľstvo ako zamestnávateľ všetkých zamestnancov správcov dane vopred súhlasilo s vykonaním daňovej kontroly svojimi zamestnancami zaradenými na výkon práce u (pre sťažovateľku) miestne nepríslušného správcu dane, pričom však vykonaním daňovej kontroly ich v súlade so zákonom poveril riaditeľ miestne príslušného správcu dane. V danom prípade teda nešlo o zmenu (delegovanie) miestnej príslušnosti správcu dane, tak ako to tvrdí sťažovateľka, išlo iba o vykonanie daňovej kontroly u sťažovateľky ako daňového subjektu, u ktorého podľa zistení správcu dane pri vykonávaní skorších daňových kontrol, konkrétne „... *pri vykonávaných kontrolách oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobia marec/2011, apríl/2011 a máj/2011 bolo zistené rizikové správanie...*“.

Z uvedeného je zrejmé, že v danom prípade daňové orgány postupovali v súlade s príslušnými zákonnými ustanoveniami daňových predpisov, ktorých aplikácia nenaznačuje popretie ich účelu a zmyslu, pričom k tomuto zisteniu dospel aj krajský súd, ktorého závery tak nemožno považovať za svojvoľné, arbitrárne ani odporujúce podstate a účelu aplikovaných právnych noriem.

Okrem toho ústavný súd podotýka, že sťažovateľka bude mať možnosť uplatniť svoje námietky týkajúce sa výsledku, ako aj postupu pri vykonávaní dotknutej daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti jej nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2011 aj proti konečnému protokolu o ukončení tejto daňovej kontroly.

O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť 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 sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil 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).

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 krajského súdu tieto znaky nevykazuje, a preto ústavný súd dospel k záveru, že k porušeniu sťažovateľkou označeného základného práva zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy nedošlo, a z tohto dôvodu sťažnosť sťažovateľky už po jej predbežnom prerokovaní podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde odmietol pre zjavnú neopodstatnenosť.

Keďže sťažnosť bola odmietnutá ako celok a rozhodnutie o zrušení napadnutého rozhodnutia krajského súdu, ako aj rozhodnutie o priznaní úhrady trov konania je viazané na vyslovenie porušenia práva alebo slobody sťažovateľky (čl. 127 ods. 2 prvá veta ústavy), ústavný súd o tých častiach sťažnosti, ktorými sa sťažovateľka domáhala ich priznania, už nerozhodoval.

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

V Košiciach 9. októbra 2013