



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 694/2016-21

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 14. septembra 2016 v senáte zloženom z predsedu Milana Ľalíka, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcu Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej advokátkou JUDr. Andreou Koczkás, Elektrárenská 3, Komárno, ktorou namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s porušením čl. 12 ods. 1 a 2 a čl. 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. j. 9401401/5/5559928/2013 z 12. decembra 2013 a postupom, ktorý predchádzal jeho vydaniu, oznámením Daňového úradu Nitra č. 9401401/5/194864/2014 z 20. januára 2014 a rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. j. 9401401/5/729252/2014 z 27. februára 2014, a takto

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

Sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], o d m i e t a .

## Odôvodnenie:

### I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 17. marca 2014 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDAKOVANÉ], [REDAKOVANÉ] [REDAKOVANÉ] (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s porušením čl. 12 ods. 1 a 2 a čl. 13 ods. 1 ústavy, ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozhodnutím Daňového úradu Nitra (ďalej len „daňový úrad“) č. j. 9401401/5/5559928/2013 z 12. decembra 2013 (ďalej aj „rozhodnutie daňového úradu z 12. decembra 2013 o určení rozdielu dane“) a postupom, ktorý predchádzal jeho vydaniu, oznámením daňového úradu č. 9401401/5/194864/2014 z 20. januára 2014 a rozhodnutím daňového úradu č. j. 9401401/5/729252/2014 z 27. februára 2014.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že daňový úrad na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. j. 9400403/5/3315554/2012 začal 22. novembra 2012 u sťažovateľa daňovú kontrolu na preverenie oprávnenosti nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2012.

Daňový úrad rozhodnutím č. j. 9401401/5/5559928/2013 z 12. decembra 2013 určil sťažovateľovi rozdiel na DPH v sume 33 088,00 € za zdaňovacie obdobie august 2012. Predmetné rozhodnutie bolo právnomu zástupcovi sťažovateľa doručené 30. decembra 2013. V odôvodnení rozhodnutia daňový úrad poukázal predovšetkým na to, že „zo strany sťažovateľa nedošlo k preukázaniu a potvrdeniu uskutočnenia zdaniteľného obchodu – dodania služby...“. Proti predmetnému rozhodnutiu daňového úradu podľa poučenia možno podať písomne alebo ústne do zápisnice odvolanie do 15 dní odo dňa jeho doručenia daňovému subjektu.

Proti rozhodnutiu daňového úradu z 12. decembra 2013 o určení rozdielu dane podal sťažovateľ odvolanie „prostredníctvom svojej právnej zástupkyne v zákonnej lehote dňa 13. 01. 2014“.

V odvolaní sťažovateľ považoval rozhodnutie daňového úradu za nesprávne, nespravodlivé až šikanózne s tým, že absentovali základné náležitosti – určitosť, zrozumiteľnosť a náležité odôvodnenie. Z predmetného rozhodnutia nie je možné zistiť, «aké ďalšie konkrétne dôkazy daňový úrad potreboval za účelom bezpečného preukázania zdaniteľných obchodov resp. na základe ktorých dôkazov mal spoľahlivo za to, že predmetné obchody (zdaniteľné plnenia) sa neuskutočnili?... Sťažovateľ mal za to, že on ako daňový subjekt poskytol na účely daňovej kontroly patričnú súčinnosť a riadne sprístupnil daňovému úradu všetky štandardné a relevantné dôkazy, ktoré sa od neho dali spravodlivo a rozumne... požadovať... Kým daňový úrad sťažovateľovi „kladie za vinu“ nepredloženie „bližšie nešpecifikovaných“ dôkazov, sám dôkazy, ktorými skutočne disponoval a ktoré mal „na dosah“, nevykonal riadnym, dôsledným a účinným spôsobom. Napr. predvolal konateľa obchodného partnera ( [REDACTED] ) sťažovateľa na výsluch, ktorého riadne nevypočul, toleroval mu prietahy v konaní ako aj nesplnenie povinnosti predložiť požadovanú účtovnú dokumentáciu, uspokojil sa i s tým, že účtovníčka uvedenej osoby „odmietla stretnutie“ a vydanie dokladov potrebných pre objasnenie prípadu. V konaní daňový úrad neumožnil tiež sťažovateľovi, aby bol tento prítomný pri výsluchu svedka a kládol mu otázky, čím mu odňal možnosť riadne konať a hájiť si záujmy v daňovom konaní.».

V súvislosti s rozložením dôkazného bremena v daňovom konaní sťažovateľ poukazuje na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok z 12. 1. 2006 vo veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House Systems), rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011 z 15. 3. 2011 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Afs 131/2004 z 25. 3. 2005.

K okolnostiam podania odvolania proti rozhodnutiu daňového úradu o určení rozdielu dane sťažovateľ v sťažnosti uvádza:

«*Odvolanie sťažovateľa zo dňa 13. 01. 2014 bolo daňovému úradu Nitra zaslané zamestnancom advokátky JUDr. Andrei Koczkás:*

*- dňa 13. 01. 2014 o 20,55 hod. písomne elektronickými prostriedkami bez zaručeného elektronického podpisu z e-mailovej adresy: [REDAKOVANÉ] na emailovú adresu zverejnenú na webovej stránke daňového úradu: [REDAKOVANÉ] Dňa 14. 01. 2014 na predmetnú e-mailovú adresu advokátky bolo elektronickou poštou zaslané oznámenie od prevádzkovateľa služby „Gmail“ o neúspešnosti podania. Z tohoto dôvodu bolo odvolanie opakovane zaslané dňa 15. 01. 2014 na e-mailovú adresu správcu dane: [REDAKOVANÉ]*

*- dňa 13. 01. 2014 o 21,30 hod. písomne telefaxom na číslo daňového úradu č. [REDAKOVANÉ] zverejnené na webovej stránke Finančného (predtým Daňového) [REDAKOVANÉ] – neúspešné podanie pre nemožnosť doručenia z dôvodu na strane adresáta,*

*- dňa 14. 01. 2014 písomne poštovou službou.»*

Dňa 24. januára 2014 bolo právnej zástupkyňi sťažovateľa doručené oznámenie daňového úradu z 20. januára 2014, podľa ktorého «*podanie označené ako „Odvolanie“ zo dňa 13. 01. 2014 nezakladá právne účinky a hľadá sa naň ako keby nebolo vôbec podané s poukazom na ust. § 14 zák. č. 563/2009 Z. z. účinné od 01. 01. 2014*».

Následne právna zástupkyňa sťažovateľa 28. januára 2014 odoslala daňovému úradu žiadosť z 27. januára 2014 „*o odpustenie zmeškanej lehoty na podanie odvolania proti Rozhodnutiu č. j. 9401401/5/5559928/2013 o určení rozdielu dane, ku ktorému podaniu pripojila i písomné odvolanie sťažovateľa zo dňa 13. 01. 2014...*“.

Žiadosť o odpustenie zmeškania lehoty sťažovateľ odôvodnil najmä s poukazom na práceneschopnosť právnej zástupkyne a na to, že

- rozhodnutie daňového úradu z 12. decembra 2013 malo byť doručené priamo sťažovateľovi, a nie jeho právnej zástupkyňi, ktorej bolo udelené splnomocnenie len pre „vyžiadanie informácií vo veci výkonu daňovej kontroly“,

- pri podaní odvolania „bolo vynaložené patričné úsilie a dostatočná snaha o doručenie opravného prostriedku správcovi dane“,

- konateľ sťažovateľa je občan Maďarskej republiky, preto sa jeho vyjadrenie nepodarilo získať skôr,

- „ustanovenia § 14 zák. č. 563/2009 Z. z. o povinnosti elektronickej komunikácie vstúpili do účinnosť až 1. 1. 2014, teda v čase bezprostredne pred zaslaním podania označeného ako odvolanie zo dňa 13. 01. 2014“,

- zamestnanec právnej zástupkyne nemal k prístupu k jej osobným identifikačným údajom potrebným na vyhotovenie elektronického podania so zaručeným elektronickým podpisom,

- si doteraz plnil svoje daňové povinnosti riadne.

O žiadosti sťažovateľa o odpustenie zmeškania lehoty rozhodol daňový úrad rozhodnutím č. j. 9401401/5/729252/2014 z 27. februára 2014 tak, že jej nevyhovelo z dôvodu, že „nepreukázal existenciu dôležitých dôvodov na predĺženie lehoty“.

Rozhodnutie daňového úradu z 12. decembra 2013 o určení rozdielu dane a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, «považuje sťažovateľ za svojvoľné a v nesúlade s platnou právnou úpravou. V príslušnom konaní daňový úrad nedodrжал zásady daňového konania, resp. tieto si vyložil vo svoj prospech a nevyužil všetky prostriedky, ktoré mohli viesť k správne a spravodlivému rozhodnutiu vo veci. Pri hodnotení dôkazov daňový úrad neprihliadol na všetky skutočnosti, ktoré v konaní vyšli najavo a ani neurobil úkony – dokazovanie tak ako mu to prikazuje ust. § 3 ods. 5 Zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní. Neurčité požiadavky daňového úradu adresované sťažovateľovi na doloženie „nepomenovaných“ dôkazov ako aj následné nedôsledné vyhodnotenie vykonaného dokazovania, svedčia o svojvôle štátneho orgánu, čo je v právnom štáte neakceptovateľné. Takýmto postupom správnych orgánov potom dochádza k narušeniu ústavného princípu rovnosti v postavení účastníkov konania a k ukráteniu ich práv a záujmov.

*Pokiaľ daňový úrad bez plnenia vlastných povinností a tiež bez využitia svojich kompetencií presunul dôkazné bremeno v plnej miere na sťažovateľa, a v konaní od neho požadoval obchodné doklady, ktorých evidenciu tento nebol podľa všeobecne záväzných právnych predpisov povinný viesť, potom nielen že neúmerne sťažovateľa zaťažil ale mu ukladal povinnosť nad rámec zákona, čo je v rozpore s čl. 13 od. 1 Ústavy... Sťažovateľovi v konaní daňový úrad neumožnil účasť na výsluchu svedka, ktorému mohol klásť otázky, čím mu nedal priestor na reálne uplatnenie jeho práv a odňal právo konať pred štátnym orgánom...*

*Sťažovateľ sa nedokáže so závermi daňového úradu stotožniť. Premisy, ktoré si tento zvolil (bez povšimnutia judikatúry v obdobných veciach) a závery, ku ktorým na ich základe dospel, sa podľa sťažovateľa podstatne vymykajú požiadavke zákonnej a ústavnej prijateľnosti a tým aj požiadavke spravodlivosti a presvedčivosti.*

*Pre uvedené nedostatky v konaní, sťažovateľ považuje odôvodnenie rozhodnutia za nepreskúmateľné a nepresvedčivé, pričom práve táto požiadavka je zárukou, že výkon spravodlivosti nie je arbitrárny.».*

Sťažovateľ tiež spochybňuje spôsob, akým daňový úrad vyhodnotil rozsah „plnomocenstva“, ktoré udelil 1. augusta 2013 pre právnu zástupkyňu s tým, že právna zástupkyňa nebola splnomocnená na preberanie rozhodnutí daňového úradu. Tento záver je zrejmý aj z toho, že pri podaní odvolania proti rozhodnutiu daňového úradu z 12. decembra 2013 o určení rozdielu dane sťažovateľ rozšíril rozsah splnomocnenia osobitným splnomocnením z 30. decembra 2013. Keďže daňový úrad nedoručil svoje rozhodnutie priamo sťažovateľovi, toto rozhodnutie podľa jeho názoru nemohlo nadobudnúť právoplatnosť. Podľa sťažovateľa z dôvodu „uvedeného nesprávneho a nezákonného postupu daňového úradu nemôžu byť ani ostatné napadnuté rozhodnutia v súlade so zákonom, nakoľko z bezprávia právo nevzniká“.

Sťažovateľ tiež namieta, že rozhodnutie daňového úradu o nevyhovení žiadosti o odpustenie zmeškania lehoty z 27. februára 2014 nie je riadne odôvodnené. V tejto súvislosti ďalej uvádza:

*«Je si vedomý skutočnosti, že na odpustenie zmeškanej lehoty neexistuje právny nárok a daňový úrad je oprávnený žiadosti o odpustenie zmeškania lehoty nevyhovieť, ale vzniknutá situácia nasvedčuje ľubovôle správneho orgánu pri posúdení jeho žiadosti, keď hodnoverné lekárske potvrdenia o práceneschopnosti nepovažoval za existenciu dôležitých dôvodov na odpustenie zmeškanej lehoty (pozn. v zmysle platnej judikatúry súdov táto prekážka nemusí trvať po celú lehotu, môže nastať aj ku koncu napr. Uznesenie NS SR 5 Cdo 288/2009), pričom pojem „práceneschopnosť“ jasne naznačuje, že dotknutý subjekt absolútne nie je schopný výkonu akejkoľvek práce. Daňový úrad ďalej dôvodí, že odvolanie mohlo byť podané priamo konateľmi sťažovateľa, pričom však opomína tú skutočnosť, že rozhodnutie resp. oznámenie absolútne nedoručoval týmto osobám. Vzniká dôvodné podozrenie, že účelom a cieľom takéhoto ľubovoľného postupu daňového úradu pri posúdení žiadosti bolo znemožniť uplatnenie práv sťažovateľa v konaní.»*

K podmienke vyčerpania právnych prostriedkov nápravy a k podaniu sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy sťažovateľ uvádza:

*«Sťažovateľ túto sťažnosť... podáva už v tomto štádiu najmä z dôvodu, že v zmysle súčasnej právnej úpravy, už nemá možnosť podať proti Rozhodnutiu o určení rozdielu dane... zo dňa 12. 12. 2013 žalobu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia všeobecným súdom. Túto lehotu na podanie správnej žaloby sťažovateľ „zmeškal“, a to bez svojho priameho zavinenia v dôsledku riadneho procesného postupu keď po podaní odvolania, toto jeho podanie daňový úrad odmietol a následne nevyhoviel ani jeho žiadosti o odpustenie zmeškanej lehoty. Bez rozhodnutia Ústavného súdu by sťažovateľ prišiel o akúkoľvek možnosť domáhať sa preskúmania nezákonného postupu a rozhodovania daňového úradu ako porušovateľa jeho základného práva a slobody...»*

Na tomto základe sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

*„... Základné právo [REDAKOVANÉ], upravené v čl. 12 ods. 1 a 2, čl. 13 ods. 1, čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 Ústavy... a čl. 6 ods. 1 Dohovoru... postupom Daňového úradu v konaní o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku sťažovateľa na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie mesiaca august 2012 (č. j. 9401401/5/... /2013, 9401401/5/... /2014) porušené bolo.*

... *Rozhodnutie o určení rozdielu dane č. j. 9401401/5/5559928/2013 zo dňa 12. 12. 2013, Oznámenie č. 9401401/5/194864/2014 zo dňa 20. 01. 2014 a Rozhodnutie o nevyhovení žiadosti sťažovateľa o odpustenie zmeškania lehoty na podanie odvolania č. 9401401/5/729252/2014 zo dňa 27. 02. 2014 sa zrušujú a vracajú daňovému úradu na ďalšie konanie*

... *priznáva finančné zadostučinenie 3.000,- Eur..., ktoré je daňový úrad povinný vyplatiť [REDAKOVANÉ] do 15 dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia.*

... [REDAKOVANÉ], *priznáva trovy konania/právneho zastúpenia 988,76 Eur, ktoré je daňový úrad povinný zaplatiť na účet advokáta... do dvoch mesiacov od tohto rozhodnutia.*“

Návrh na priznanie primeraného finančného zadostučinenia sťažovateľ odôvodňuje „*najmä vzhľadom na dĺžku a intenzitu trvania nesprávneho a nezákonného postupu daňového úradu*“.

Ústavný súd považoval za potrebné v súvislosti s konaním o sťažnosti sťažovateľa uviesť toto:

Na základe oznámenia sudkyne spravodajkyne Ľudmily Gajdošíkovej z 13. apríla 2016 predsedníčke ústavného súdu podľa § 27 ods. 2 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“) III. senát ústavného súdu uznesením č. k. III. ÚS 307/2016-5 z 11. mája 2016 sudkyňu spravodajkyňu II. senátu ústavného súdu Ľudmilu Gajdošíkovú z výkonu sudcovskej funkcie vo veci sťažovateľa nevyлúčil.

Na základe oznámenia predsedu II. senátu ústavného súdu Lajosa Mészárosa z 23. mája 2016 predsedníčke ústavného súdu podľa § 27 ods. 2 zákona o ústavnom súde III. senát ústavného súdu uznesením č. k. III. ÚS 417/2016-6 z 21. júna 2016 predsedu II. senátu ústavného súdu Lajosa Mészárosa z výkonu sudcovskej funkcie vo veci sťažovateľa vylúčil.

Podľa čl. III bodu 1 písm. b) rozvrhu práce na obdobie 1. 3. 2016 – 28. 2. 2017 bol príslušným na rozhodnutie o sťažnosti sťažovateľa II. senát v zložení JUDr. Milan Čalík – predseda senátu, sudkyňa Ľudmila Gajdošíková a sudca Ladislav Orosz.

## 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 o ústavnom súde každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľov.

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 ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, návrhy podané oneskorene, ako aj návrhy zjavne neopodstatnené môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

O zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti ide vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri predbežnom prerokovaní ktorého ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo

slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

Podľa § 20 ods. 1 zákona o ústavnom súde návrh na začatie konania sa ústavnému súdu podáva písomne. Návrh musí obsahovať, akej veci sa týka, kto ho podáva, prípadne proti komu návrh smeruje, akého rozhodnutia sa navrhovateľ domáha, odôvodnenie návrhu a navrhované dôkazy. Návrh musí podpísať navrhovateľ (navrhovatelia) alebo jeho (ich) zástupca.

Podľa § 20 ods. 4 zákona o ústavnom súde je ústavný súd viazaný návrhom na začatie konania okrem prípadov výslovne uvedených v tomto zákone. Viazanosť ústavného súdu návrhom na začatie konania sa prejavuje predovšetkým vo viazanosti petitom návrhu na začatie konania, teda tou časťou sťažnosti (v konaní podľa čl. 127 ústavy), v ktorej sťažovateľ špecifikuje, akého rozhodnutia sa od ústavného súdu domáha (§ 20 ods. 1 zákona o ústavnom súde), čím zároveň vymedzí predmet konania pred ústavným súdom z hľadiska požiadavky na poskytnutie ústavnej ochrany. Vzhľadom na uvedené môže ústavný súd rozhodnúť len o tom, čoho sa sťažovateľ domáha v petite svojej sťažnosti, a vo vzťahu k tomu subjektu, ktorý označil za porušovateľa svojich práv (m. m. IV. ÚS 415/09, IV. ÚS 355/09, II. ÚS 19/05, III. ÚS 2/05).

Z petitu sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ namieta porušenie označených základných práv podľa ústavy, označených článkov ústavy a práva podľa dohovoru „*postupom Daňového úradu v konaní o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku sťažovateľa na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie mesiaca august 2012*“. Následne sťažovateľ v petite sťažnosti žiada, aby ústavný súd zrušil „*Rozhodnutie o určení rozdielu dane č. j. 9401401/5/5559928/2013 zo dňa 12. 12. 2013, Oznámenie č. 9401401/5/194864/2014 zo dňa 20. 01. 2014 a Rozhodnutie o nevyhovení žiadosti sťažovateľa o odpustenie zmeškania lehoty na podanie odvolania č. 9401401/5/729252/2014 zo dňa 27. 02. 2014*“.

Na tomto základe ústavný súd dospel k záveru, že sťažovateľ namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy v spojení s porušením čl. 12 ods. 1 a 2 a čl. 13 ods. 1 ústavy, ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru

- rozhodnutím daňového úradu č. j. 9401401/5/5559928/2013 z 12. decembra 2013 o určení rozdielu a postupom, ktorých predchádzal jeho vydaniu,
- oznámením daňového úradu č. 9401401/5/194864/2014 z 20. januára 2014 a
- rozhodnutím daňového úradu č. j. 9401401/5/729252/2014 z 27. februára 2014.

**II.1 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy v spojení s porušením čl. 12 ods. 1 a 2 a čl. 13 ods. 1 ústavy, ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru oznámením daňového úradu č. 9401401/5/194864/2014 z 20. januára 2014 a rozhodnutím daňového úradu č. j. 9401401/5/729252/2014 z 27. februára 2014**

Sťažovateľ namieta porušenie svojich práv oznámením daňového úradu č. 9401401/5/194864/2014 z 20. januára 2014 a rozhodnutím daňového úradu z 27. februára 2014, ktorým daňový úrad nevyhovel jeho žiadosti o odpustenie zmeškania lehoty na podanie odvolania proti rozhodnutiu daňového úradu z 12. decembra 2013 o určení rozdielu dane.

Sťažovateľ nesúhlasil s rozhodnutím daňového úradu z 12. decembra 2013 o určení rozdielu dane, a preto podal proti nemu prostredníctvom svojej právnej zástupkyne odvolanie.

Daňový úrad prípisom č. 9401401/5/194864/2014 z 20. januára 2014 sťažovateľovi oznámil, že písomné podanie, ktoré doručil daňovému úradu 15. januára 2014 a *«ktoré sa týka „Odvolania proti Rozhodnutiu Daňového úradu Nitra o určení rozdielu dane zo dňa 12. 12. 2013...“»*, nezakladá právne účinky.

Reakciou sťažovateľa na toto oznámenie bolo podanie žiadosti z 27. januára 2014 o odpustenie zmeškania lehoty na podanie odvolania, o ktorej daňový úrad rozhodol

27. februára 2014 tak, že jej nevyhovelo z dôvodu, že sťažovateľ „nepreukázal existenciu dôležitých dôvodov na predĺženie lehoty“, pričom v odôvodnení rozhodnutia č. j. 9401401/5/729252/2014 z 27. februára 2014 vydaného na základe § 29 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov daňový úrad uviedol:

«V „Žiadosti...“ zo dňa 27. 1. 2014 sa ako dôvod zmeškania lehoty uvádza:

1. závažné a náhle ochorenie advokátky JUDr. Andrei Koczkás dňa 8. 1. 2014 a následné PN v trvaní od 10. 1. 2014 do 20. 1. 2014, počas ktorej doby bola táto pripútaná k posteli

2. dôkazy o zasielaní podania označeného ako Odvolanie zo dňa 13. 1. 2014 proti citovanému rozhodnutiu Daňovému úradu Nitra zasielané zamestnancom advokátky JUDr. Andrei Koczkás: – dňa 13. 1. 2014 o 20.55 hod. písomne elektronickými prostriedkami bez zaručeného elektronického podpisu z e-mailovej adresy: [REDACTED] na e-mailovú adresu: [REDACTED]. Dňa 14. 1. 2014 na predmetnú e-mailovú adresu advokátky bolo elektronickou poštou zaslané oznámenie od prevádzkovateľa služby „Gmail“ o neúspešnosti podania. Z tohto dôvodu bolo odvolanie opakovane zaslané dňa 15. 1. 2014 na e-mailovú adresu správcu dane: [REDACTED], – dňa 13. 1. 2014 o 21.30 hod. písomne telefaxom – neúspešné podanie, – dňa 14. 1. 2014 písomne poštou, ktoré podanie podľa Oznámenia Daňového úradu Nitra zo dňa 20. 1. 2014, doručené dňa 24. 1. 2014 nezakladá právne účinky a hľadá naň ako keby nebolo vôbec podané

3. ďalšie závažné okolnosti rozhodujúce pre posúdenie žiadosti, konkrétne podľa názoru daňového subjektu nebolo rozhodnutie č. 9401401/5/5559928/2013 správne doručené, nakoľko plnomocenstvo zo dňa 01. 08. 2013 bolo udelené pre právneho zástupcu v rozsahu „vyžiadania informácií vo veci výkonu daňovej kontroly Daňovým úradom [REDACTED] na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie mesiaca august u daňového subjektu, spoločnosti [REDACTED], č. j. 9400403/5/3405843/2012/Pav.“»

Následne daňový úrad uviedol svoje právne závery týkajúce sa žiadosti sťažovateľa:  
«Zo skutočností, ktoré sú uvedené v „Žiadosti...“ zo dňa 27. 1. 2014 vyplýva, že JUDr. Andrea Koczkás bola PN od 10. 1. 2014 do 20. 1. 2014, čo však nebránilo tomu, aby „Odvolanie proti rozhodnutiu...“ zo dňa 13. 1. 2014 nemohlo byť podané do dátumu 10. 1. 2014, resp. po tomto dátume, nakoľko z predložených dôkazov je zrejmé, že práceneschopnosť bola vystavená až dňa 12. 01. 2014 a na potvrdení o dočasnej pracovnej neschopnosti presná adresa, kde sa bude poistenec zdržiavať v čase dočasnej pracovnej neschopnosti je adresa trvalého pobytu poistenca, t. j. nie nemocničné zariadenie z dôvodu závažného ochorenia s následkom hospitalizácie z dôvodu pripútania k posteli. Z informácií uvedených v žiadosti nie je žiadnymi relevantnými dôkazmi preukázané, že predmetné podania – odvolania na e-mailové adresy uvádzané v žiadosti boli zasielané zamestnancom advokátky JUDr. Andrei Koczkás. Okrem uvedených zistení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní /daňový poriadok/ a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov umožňuje, aby za daňový subjekt konal priamo konateľ spoločnosti napr. aj v prípade, že splnomocnený zástupca je práceneschopný.

Plnomocenstvo zo dňa 01. 08. 2013 predložené zamestnancom správcu dane v priebehu daňovej kontroly dňa 13. 08. 2013 bolo udelené daňovým subjektom zastúpeným konateľom:

„aby ma obhajovala resp. vo všetkých právnych veciach zastupovala, aby vykonávala všetky úkony, prijímala doporučené písomnosti, podávala návrhy a žiadosti, uzavierala zmiery, uznávala uplatnené nároky, vzdávala sa nárokov, podávala opravné prostriedky a vzdávala sa ich, vymáhala nároky, plnenie nárokov prijímala, ich plnenie potvrdzovala, dedičstvo odmietala, menovala rozhodcu a uzavierala rozhodcovské zmluvy, to všetko i vtedy, keď podľa právnych predpisov je potrebné osobitné splnomocnenie. Toto splnomocnenie dávam i v rozsahu práv a povinností podľa Trestného poriadku a Občianskeho súdneho poriadku. Najmä ju splnomocňujem k vyžiadaniu informácií vo veci výkonu daňovej kontroly Daňovým úradom Nitra, na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie mesiaca august 2012 u daňového subjektu, spoločnosti [REDACTED], č. j.: 9400403/5/3405743/2012/Pav.“

*Z uvedeného znenia plnomocenstva je zrejmé, že daňový subjekt udelil generálnu plnú moc, v ktorej pojmom „najmä“ zdôraznil vykonanie konkrétneho úkonu, neobmedzil však plnú moc na konania uvedené predtým, t. j. splnomocnený zástupca bol splnomocnený aj na prijímanie doporučených písomností.*

*Vzhľadom k tomu, že nebola preukázaná existencia dôležitých a závažných dôvodov na odpustenie zmeškanej lehoty na podanie odvolania správca dane rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovvej časti tohto rozhodnutia.»*

Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natolko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

Daňový úrad sa podľa názoru ústavného súdu v odôvodnení svojho rozhodnutia z 27. februára 2014, ktorým nevyhovel žiadosti sťažovateľa o odpustenie zmeškania lehoty na podanie odvolania, vysporiadal s jednotlivými dôvodmi uvedenými v žiadosti. Hodnotil vplyv práceneschopnosti právnej zástupkyne sťažovateľa na možnosť podania odvolania, poukázal na to, že nebolo nijako preukázané, či úkony smerujúce k podaniu odvolania vykonala právna zástupkyňa alebo jej zamestnanec, skúmal aj rozsah „plnomocenstva“ z 1. augusta 2013, ktoré udelil sťažovateľ právnej zástupkyňi. Na tomto základe dospel k záveru, že sťažovateľ nepreukázal existenciu závažných dôvodov podľa § 29 ods. 1

daňového poriadku (v znení účinnom v rozhodnom období). Ústavný súd nepovažuje tento právny záver za arbitrárny, pričom daňový úrad tento právny názor odôvodnil adekvátne, a preto nie je ani zjavne neodôvodnený.

Ústavný súd považoval postup daňového úradu, v rámci ktorého nevyhovel žiadosti sťažovateľa o odpustenie zmeškania lehoty na podanie odvolania, a jeho rozhodnutie za ústavne udržateľné, preto nemožno uvažovať o vyslovení porušenia označených práv po prijatí tejto časti sťažnosti na ďalšie konanie.

Sťažovateľ v tejto časti sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by naznačovali možnú príčinnú súvislosť medzi namietaným porušením jeho práv oznámením daňového úradu z 20. januára 2014 a rozhodnutím daňového úradu z 27. februára 2014.

Na tomto základe ústavný súd sťažnosť sťažovateľa v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

**II.2 K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy v spojení s porušením čl. 12 ods. 1 a 2 a čl. 13 ods. 1 ústavy, ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozhodnutím daňového úradu č. j. 9401401/5/5559928/2013 z 12. decembra 2013 a postupom, ktorý predchádzal jeho vydaniu**

Z čl. 127 ods. 1 ústavy vyplýva, že systém ústavnej ochrany základných práv a slobôd je rozdelený medzi všeobecné súdy a ústavný súd, pričom právomoc všeobecných súdov je ústavou založená primárne („... ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd“) a právomoc ústavného súdu len subsidiárne.

Z princípu subsidiarity vyplýva, že právomoc ústavného súdu poskytnúť ochranu základným právam a slobodám je daná iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhodujú všeobecné súdy. Ústavný súd sa pri zakladaní svojej právomoci riadi zásadou, že všeobecné súdy sú ústavou povolané chrániť nielen zákonnosť, ale aj ústavnosť. Preto

je právomoc ústavného súdu subsidiárna a nastupuje až vtedy, ak nie je daná právomoc všeobecných súdov (m. m. IV. ÚS 236/07).

Súčasťou stabilizovanej judikatúry ústavného súdu je aj právny názor, podľa ktorého princíp subsidiarity právomoci ústavného súdu je ústavným príkazom pre každú osobu. Preto každý, kto namieta porušenie svojho základného práva, musí rešpektovať postupnosť tejto ochrany a pred tým, ako podá sťažnosť ústavnému súdu, požiadať o ochranu ten orgán verejnej moci, ktorého kompetencia predchádza právomoci ústavného súdu (IV. ÚS 128/04).

Ak ústavný súd pri predbežnom prerokovaní sťažnosti zistí, že sťažovateľ sa ochrany svojich základných práv alebo slobôd môže domôcť využitím jemu dostupných a účinných prostriedkov nápravy pred iným (všeobecným) súdom, musí takúto sťažnosť odmietnuť z dôvodu nedostatku právomoci na jej prerokovanie (m. m. IV. ÚS 115/07).

Sťažovateľ proti rozhodnutiu daňového úradu z 12. decembra 2013 o určení rozdielu dane podal odvolanie. Nepodal ho však v lehote a spôsobom korešpondujúcim zákonom ustanoveným pravidlám, ktoré mu „vytkol“ aj samotný daňový úrad, t. j. neuznal, že sťažovateľ podal odvolanie s právne relevantnými účinkami korešpondujúcimi zákonnej úprave. Ústavný súd vyhodnotil tento postup daňového úradu za ústavne udržateľný (pozri časť II.1 tohto uznesenia).

Právomoc ústavného súdu rozhodovať o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je založená na princípe subsidiarity, ktorého zmysel a účel spočíva v tom, že ochrana ústavnosti nie je a ani podľa povahy veci nemôže byť výlučne úlohou ústavného súdu, ale úlohou všetkých orgánov verejnej moci v rámci im zverených kompetencií. Ústavný súd predstavuje v tejto súvislosti ultima ratio inštitucionálny mechanizmus, ktorý nasleduje až v prípade nefunkčnosti všetkých ostatných orgánov verejnej moci, ktoré sa na ochrane ústavnosti podieľajú. Opačný záver by znamenal popieranie princípu subsidiarity právomoci ústavného súdu.

Na tomto základe ústavný súd sťažnosť v časti, v ktorej sťažovateľ namieta porušenie základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy v spojení s porušením čl. 12 ods. 1 a 2 a čl. 13 ods. 1 ústavy, ako aj práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, rozhodnutím daňového úradu z 12. decembra 2013 podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde odmietol pre nedostatok právomoci ústavného súdu.

Keďže sťažnosť bola ako celok odmietnutá, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľa v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 14. septembra 2016