



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

# NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

III. ÚS 305/08-37

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ľubomíra Dobríka a zo sudcov Jána Auxta a Rudolfa Tkáčika prerokoval na neverejnom zasadnutí 25. novembra 2008 sťažnosť spoločnosti O., s. r. o. K., zastúpenej advokátom JUDr. E. K., K., vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 a takto

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

1. Základné právo spoločnosti O., na súdnu ochranu zaručené v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 **p o r u š e n é b o l o .**

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 **z r u š u j e** a vec v r a c i a Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky je povinný nahradiť trovy právneho zastúpenia spoločnosti O., s. r. o., v sume 6 352 Sk (slovom šesťtisítristopäťdesiatdva slovenských korún) na účet jej právneho zástupcu advokáta JUDr. E. K., K., do 15 dní od právoplatnosti tohto nálezu.

## **O d ô v o d n e n i e :**

### **I.**

Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) prijal uznesením č. k. III. ÚS 305/08-15 z 1. októbra 2008 podľa § 25 ods. 3 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) na ďalšie konanie sťažnosť spoločnosti O., s. r. o., K. (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namietal porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že rozhodnutím Daňového úradu K. (ďalej len „správca dane“ alebo „daňový úrad“) z 20. augusta 2004 bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane z príjmov za rok 2001 v sume 2 215 800 Sk. Označené rozhodnutie správcu dane bolo v odvolacom konaní potvrdené rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, pracovisko K. (ďalej len „daňové riaditeľstvo“), z 2. decembra 2004. Na základe sťažovateľovej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia daňového riaditeľstva z 2. decembra 2004 boli v rámci konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) rozhodnutia správcu dane z 20. augusta 2004 a daňového riaditeľstva z 2. decembra 2004 zrušené rozsudkom Krajského súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) sp. zn. 4 S 5/05 z 8. septembra 2005 a vec bola vrátená na nové konanie.

Sťažovateľ medzitým formou splátok (poslednej v auguste 2005) zaplatil správcovi dane časť vyrubeného rozdielu dane v celkovej sume 1 600 000 Sk. Správca dane po doručení rozsudku krajského súdu z 8. septembra 2005 podľa ustanovenia § 63 ods. 6 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 č. 511/1992 Zb.“) vrátil 25. novembra 2005 sťažovateľovi zaplatenú sumu 1,6 mil. Sk a rozhodnutím z 15. júna 2006 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za rok 2001 v sume 119 700 Sk. Označené rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 7. júla 2006. Rozdiel oproti pôvodnému prvostupňovému rozhodnutiu predstavuje sumu 2 096 100 Sk.

Sťažovateľ podaním z 31. augusta 2006 (doručeným 25. septembra 2006) požiadal správcu dane o priznanie sankčného úroku v zmysle § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. Daňový úrad rozhodnutím sp. zn. 698/230/77157/06/Pop z 25. októbra 2006 sťažovateľovi sankčný úrok nepriznal. Podľa správcu dane nárok na sankčný úrok nevznikol, lebo zaplatený rozdiel dane nebol vrátený na základe nového rozhodnutia správcu dane, ako to podmieňuje ustanovenie § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., ale podľa ustanovenia § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. po doručení rozsudku krajského súdu z 8. septembra 2005.

Sťažovateľ napadol rozhodnutie daňového úradu z 25. októbra 2006 odvolaním, v ktorom namietal: *«... na vymedzenie pojmu „neoprávnené zadržovanie peňažných prostriedkov daňového subjektu“ podľa ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. nemá žiadny vplyv, kedy a na základe čoho boli tieto prostriedky vrátené... Tvrdenie správcu dane, že k neoprávnenému zadržaniu peňažných prostriedkov daňového subjektu správcom dane dôjde len vtedy, ak zaplatená daň alebo rozdiel dane bol vrátený na základe nového rozhodnutia správcu dane je v rozpore so zákonom.»*

Daňové riaditeľstvo rozhodnutím sp. zn. I/223/211-1099/2007/999523-r z 9. januára 2007 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie a okrem iného uvádza, že ak peňažné prostriedky neboli vrátené na základe nového rozhodnutia správcu dane, potom nejde o neoprávnené

zadržiavané peňažné prostriedky daňového subjektu. Podľa ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. pojem „*neoprávnené zadržiavanie peňažných prostriedkov sa viaže na rozdiel medzi zaplateným rozdielom dane a rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím. V uvedenom prípade tento rozdiel neexistuje, pretože neexistuje zaplatený rozdiel dane (ten bol vrátený) a existuje len rozdiel dane vyrubeny novým dodatočným platobným výmerom...*“.

Sťažovateľ podal žalobu o preskúmanie zákonnosti označeného rozhodnutia daňového riaditeľstva z 9. januára 2007, ktorú krajský súd rozsudkom sp. zn. 7 S/23/2007 zo 6. júna 2007 zamietol.

Podľa krajského súdu obobie od čiastočného zaplataenia pôvodne vyrubeneho rozdielu dane z príjmov za rok 2001 do času vrátenia finančných prostriedkov podľa ustanovenia § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. správcom dane na základe zrušujúceho rozsudku krajského súdu č. k. 4 S 5/05-37 z 8. septembra 2005 nemožno považovať za obdobie neoprávnené zadržiavaných finančných prostriedkov podľa ustanovenia § 35b ods. 5 prvej vety zákona č. 511/1992 Zb. Podľa právneho názoru krajského súdu to vyplýva „... z hmotno-právnej podmienky ust. § 63 ods. 6 z. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, v znení z. č. 122/2006 Z. z., keďže sa nejedná o subjektívne zavinenie správcu dane, ale o objektívnu skutočnosť, t. j. vedenia súdneho sporu a vzniku daňovej povinnosti v správnej výške voči správcovi dane“.

Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 7 S/23/2007 zo 6. júna 2007 podal sťažovateľ odvolanie, v ktorom namietal, že správne orgány, ako aj krajský súd v rozpore s ustanovením § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. zákonné podmienky na priznanie sankčného úroku rozširujú o podmienku vrátenia peňažných prostriedkov až po vydaní nového rozhodnutia správcu dane. Sťažovateľ vydaním nového rozhodnutia mal splnené všetky podmienky uvedené v ustanovení § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. a správcovi dane vznikla povinnosť podľa ustanovenia § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. zaplatiť sankčný úrok.

Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 potvrdil rozsudok krajského súdu č. k. 7 S/23/2007-24 zo 6. júna 2007. V odôvodnení svojho rozhodnutia najvyšší súd uviedol: „... *Odvolací súd zistil, že spor medzi účastníkmi konania spočíva vo vyhodnotení predbežnej právnej otázky či v danom prípade a po akú dobu správca dane neoprávnene zadržoval peňažné prostriedky daňového subjektu. Skutkový stav nebol medzi účastníkmi sporný. Sporným bol rozdielny pohľad účastníkov konania na výklad ustanovenia § 35b ods. 5 prvá veta zák. č. 511/1992 Zb. Vzhľadom na to úlohou odvolacieho súdu bolo vyjadriť právny názor na aplikáciu tohto ustanovenia a jeho vzťah k ust. § 63 zákona č. 511/1992 Zb. (daňový preplatok).*

*Odvolací súd za ďalšiu predbežnú hmotnoprávnu otázku považoval otázku, či za neoprávnené zadržovanie peňažných prostriedkov možno považovať zaplatenú daň na základe právoplatného a vykonateľného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru správcu dane alebo odvolacieho orgánu, v období od zaplatenia dane daňovým subjektom správcovi dane do jeho zrušenia rozsudkom súdu v správnom súdnictve. Ide o zásadnú právnu otázku, ktorá rieši právny režim zaplatenej dane v medziobdobí, kedy platobný výmer bol platným rozhodnutím.*

*Podľa § 35b ods. 5 prvá veta zák. č. 511/1992 Zb. rozdiel medzi zaplatenou daňou alebo zaplateným rozdielom dane na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu a daňou alebo rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím sa považuje za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu.*

*Z obsahu uvedeného ustanovenia vyplýva, že v čase jeho aplikácie je v skutkovom stave predpokladaná existencia dvoch rozhodnutí, a to 1) právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu na základe, ktorého daň bola zaplatená a 2) nového rozhodnutia, ktorým bola daň znížená. Ide teda o zmenu (nie zrušenie súdom) pôvodného rozhodnutia, ktorým sa vyrubená daň znižuje. Zákonná fikcia neoprávnene zadržovaných prostriedkov je tu spájaná so súčasťou existenciou dvoch platných rozhodnutí, 1) na základe ktorého bola daň zaplatená a 2) rozhodnutia, ktorým bola daň znížená. Sankčný úrok takto pokrýva obdobie nesprávneho avšak vtom čase platného rozhodnutia správcu dane - platobného výmeru, resp. dodatočného platobného výmeru na základe ktorého bola daň zaplatená.*

*V prípade, ak právoplatné a vykonateľné rozhodnutie správcu dane zaniklo, napr. zrušením rozsudkom súdu vydaným v správnom súdnictve, vzniká právna situácia, v ktorej zaplatená daň už nemá svoj právny základ v platnom platobnom výmere resp. dodatočnom platobnom výmere (v zmysle § 30 ods. 1, prvá veta zák. č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím). Zaniklo rozhodnutie od ktorého zaplatená daň odvodzovala svoju splatnosť. Preto sa zaplatená daň, u ktorej zanikol platobný výmer (titul) stala daňovým preplatkom.*

*Podľa § 63 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. daňový preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.*

*Podľa § 30 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. rozhodnutie, ktorým správca dane určuje výšku dane alebo rozdiel dane okrem úroku, sankčného úroku, pokuty ustanovených zákonom, oznámi správca dane daňovému subjektu formou platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru. Daň podľa § 1a písm. a) je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný zákon ňa neustanovuje inak.*

*Za neoprávnené zadržiavanie peňažných prostriedkov nemožno považovať zaplatenú daň na základe právoplatného a vykonateľného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru správcu dane alebo odvolacieho orgánu, v období od zaplatenia dane daňovým subjektom správcovi dane do zrušenia platobného výmeru rozsudkom súdu v správnom súdnictve, pretože v tomto medziobdobí bol platobný výmer platným rozhodnutím správcu dane. K jeho zrušeniu rozsudkom došlo s účinkami ex nunc.*

*Odvolačný súd konštatuje, že v danom prípade podliehalo vrátenie zaplatenej dane právnenému režimu vrátenia daňového preplatku v zmysle § 63 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. a podmienky pre aplikáciu ust. § 35b ods. 7 zák. č. 511/1992 Zb. splnené neboli.“*

*Sťažovateľ sa obrátil na ústavný súd namietajúc arbitrárnosť rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 a porušenie svojich základných práv a slobôd. V sťažnosti doručenej ústavnému súdu okrem iného uviedol: «... právny názor Najvyššieho súdu SR vyplývajúci z rozsudku č. 3 Sžf 64/2007 je zjavne arbitrárny a z ústavného hľadiska neudržateľný z nasledujúcich dôvodov. V daňovom konaní je možné*

*právoplatné rozhodnutie preskúmať len prostredníctvom mimoriadnych opravných prostriedkov. Výsledkom preskúmania je zrušenie (§ 52 ods. 8, § 53 ods. 3 a ods. 7 zákona) alebo zmena (§ 53 ods. 3 a ods. 7 zákona) právoplatného rozhodnutia. „Znížiť daň“ vyrubenú na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia je možné len zmenou rozhodnutia podľa ustanovenia § 53 ods. 3 a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. preskúmaním rozhodnutia mimo odvolacieho konania. V ostatných prípadoch „znížiť daň“ je možné len zrušením pôvodného rozhodnutia (s účinkami ex nunc) a vydaním nového rozhodnutia. Ak príslušný orgán (daňový orgán, ministerstvo, súd) zruší rozhodnutie na základe ktorého bola daň zaplatená a následne správca dane vydá nové rozhodnutie, ktorým bola daň znížená, v takom prípade zákonná fikcia súčasnej existencie dvoch platných rozhodnutí nie je naplnená. Táto podľa Najvyššieho súdu SR zákonná fikcia však nemôže byť naplnená ani vtedy, ak sa rozhodnutie podľa ustanovenia § 53 zákona č. 511/1992 Zb. zmení, pretože zmenené rozhodnutie v spojení s rozhodnutím, ktorým bolo menené, je konečným rozhodnutím vo veci, tieto rozhodnutia tvoria jeden celok, a teda neexistujú dve súčasne platné rozhodnutia. Zákon č. 511/1992 Zb. vylučuje možnosť súčasnej existencie rozhodnutia na základe ktorého bola daň zaplatená a rozhodnutia, ktorým bola daň znížená. To znamená, že právny názor Najvyššieho súdu SR uvedený v rozsudku č. 3 Sžf 64/2007 vylučuje reálnu možnosť uplatňovania práva na sankčný úrok podľa ustanovenia § 35b ods. 5 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb...*

*Najvyšší súd uvádza, že za neoprávnené zadržovanie peňažných prostriedkov nemožno považovať zaplatenú daň na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia v období od jej zaplatenia do zrušenia rozhodnutia rozsudkom súdu v správnom súdnictve, pretože v tomto medziobdobí išlo o platné rozhodnutie správcu dane a k jeho zrušeniu rozsudkom došlo s účinkami ex nunc. Sťažovateľ poukazuje na znenie ustanovenia § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého sankčný úrok sa vypočíta zo sumy neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu a počtu dní, ktoré uplynú odo dňa, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane. Z tohto znenia vyplýva, že na dobu, po akú správca dane neoprávnene zadržával peňažné prostriedky daňového subjektu, nemá vplyv to, že k zrušeniu rozsudkom došlo s účinkami ex nunc (aj zmena rozhodnutia je s účinkami ex nunc). Práve naopak, neoprávnené*

*zadržiavanie peňažných prostriedkov je podmienené právoplatnosťou rozhodnutia v tomto „medziobdobí“.*

*Najvyšší súd SR uvádza, že úlohou odvolacieho súdu bolo vyjadriť právny názor na aplikáciu ustanovenia § 35b ods. 5 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb. a jeho vzťah k ustanoveniu § 63 zákona č. 511/1992 Zb. (daňový preplatok). Predmetom súdneho sporu bolo posúdenie právnej otázky, či sa jedná alebo nejedná o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu, ak peňažné prostriedky neboli vrátené na základe nového rozhodnutia správcu dane. K tejto otázke sa Krajský súd Košice a ani Najvyšší súd SR v podstate nevyjadrili, pretože dospeli k záveru, že nejedná sa o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu, no z iných dôvodov, ako uviedli správne orgány. Je nepochybné, že v danom prípade podliehalo vrátenie zaplatenej dane právnomu režimu vrátenia daňového preplatku v zmysle § 63 zákona č. 511/1992 Zb. Uvedené však nevylučuje, že podmienky pre aplikáciu ustanovenia § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. splnené neboli. Z rozsudku Krajského súdu Košice, ako aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR jednoznačne vyplýva, že správca dane preplatok na dani mal vrátiť a aj vrátil podľa ustanovenia § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. do 15 dní po jeho zistení, teda nemohol ho vrátiť až po vydaní nového rozhodnutia, ktorým bola daň, resp. rozdiel dane znížený alebo zrušený. Vo vzťahu k predmetu žalobného sporu to znamená, že aj podľa súdov na vymedzenie pojmu „neoprávnene zadržiavanie peňažných prostriedkov daňového subjektu“ podľa ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. nemá žiadny vplyv, kedy a na základe čoho boli tieto prostriedky daňovému subjektu vrátené. Tvrdenie správcu dane a žalovaného, že k neoprávnenému zadržiavaniu peňažných prostriedkov daňového subjektu dôjde len vtedy, ak zaplatená daň alebo rozdiel dane bol vrátený na základe nového rozhodnutia správcu dane, bolo v rozpore so zákonom...*

*Zmysel ústavy spočíva nielen v úprave základných práv a slobôd, ale aj inštitucionálneho mechanizmu a procesu utvárania legitímnych rozhodnutí súdov ako orgánov verejnej (štátnej) moci, nielen v priamej záväznosti ústavy, ale aj v nevyhnutnosti súdov interpretovať a aplikovať právo pohľadom ochrany základných práv a slobôd. V posudzovanej veci to znamená povinnosť všeobecných súdov interpretovať aj jednotlivé ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. v prvom rade z pohľadu účelu a zmyslu ochrany ústavne garantovaných základných práv a slobôd. Ak zákonom priznaný právny nárok*

*sa interpretuje tak, že vylučuje reálnu možnosť jeho uplatnenia, potom takýto záver súdu je zjavne arbitrárny, z ústavného hľadiska neospravedliteľný a neudržateľný a jeho následkom je porušenie základného práva.»*

Sťažovateľ na základe uvedeného navrhuje, aby ústavný súd rozhodol takto:

*„1. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom č. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 porušil základné právo spoločnosti O., s. r. o. na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.*

*2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 sa zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie a rozhodnutie.*

*3. Spoločnosti O., s. r. o. sa priznáva náhrada trov právneho zastúpenia podľa ustanovenia § 11 ods. 2 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. za 2 úkony právnej služby v sume 6 352 Sk, ktoré je Najvyšší súd Slovenskej republiky povinný vyplatiť na účet jej právneho zástupcu do jedného mesiaca od právoplatnosti tohto rozhodnutia.“*

Najvyšší súd sa na základe výzvy ústavného súdu vyjadril k sťažnosti podaním sp. zn. KP 8/08-113 z 30. októbra 2008, v ktorom sa uvádza: *«Vo veci samej udávame, že sťažovateľ za zásah do jeho základných práv považuje rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 3 Sžf 64/2007 zo 14. 2. 2008 a právny názor v ňom vyslovený.*

*V tejto súvislosti treba uviesť, že ide o rozsudok vydaný v odvolacom konaní v občianskom súdnom konaní podľa 2. hlavy V. časti Občianskeho súdneho poriadku (správne súdnictvo) v rámci rozhodovania o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov. Ústavný základ tohto konania je daný v čl. 46 ods. 2, prvá veta Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia. Najvyšší súd vychádza z toho, že uvedené ustanovenie je v časti práva na súdnu ochranu v pomere špeciality k čl. 46 ods. 1, prvá časť vety Ústavy SR, podľa ktorého každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde. Túto skutočnosť najvyšší súd dáva do pozornosti z dôvodu, že sťažovateľ ako zásahom dotknuté právo (v petite sťažnosti) v základe označil*

ako právo na súdnu ochranu a spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Podľa čl. 20 ods. 3 Ústavy SR (správne má byť „podľa § 20 ods. 3 zákona o ústavnom súde“, pozn.) Ústavný súd je viazaný návrhom na začatie konania okrem prípadov výslovne uvedených v tomto zákone. V konaní pred ústavným súdom je žalobca riadne zastúpený advokátom, ktorý jednoznačne v petite sťažnosti určil predmet konania pred ústavným súdom, a to porušenie čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 6 ods. 1 Dohovoru.

Najvyšší súd predmet tvrdeného zásahu vyhlásil v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí správneho orgánu (v tomto prípade Daňového riaditeľstva SR), ktoré konanie má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2, veta prvá O. s. p. Podľa najvyššieho súdu ide o zrejmy nedostatok vecnej súvislosti medzi predmetom zásahu a označeným porušeným ústavným právom. Preto sa najvyššiemu súdu i z formálneho hľadiska javí sťažnosť ako neopodstatnená, a to i s prihliadnutím na skutočnosť, že sťažovateľ v zásade namieta vecný právny názor najvyššieho súdu na výklad vzťahu dvoch inštitútov daňového práva, a to neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov podľa ust. § 35b ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. a daňového preplatku podľa ust. § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Ide o dva právne inštitúty, ktorých predmet sa prekrýva v právnej praxi. Ich vzťah riešil súd i s použitím ústavnej zásady proporcionality, pričom táto zásada vyžaduje vyrovnaný prístup súdu k výkladu zákona tak vo vzťahu k účastníkom konania ako i vo vzťahu k správnym orgánom, s prihliadnutím na účel zákona.

Sťažovateľ ustanovenie § 35b ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. vykladá izolovane, bez zohľadnenia systému ďalších ustanovení a vzťahov, v ktorých pôsobí.

Najvyšší súd v danom prípade zhodne so súdom prvého stupňa potvrdil právny názor Daňového riaditeľstva SR a Daňového úradu K., že išlo o opravný režim daňového preplatku (*ratio decidendi*), peňažné prostriedky boli vrátené ako daňový preplatok. Túto skutočnosť potvrdzuje i sťažovateľ.

Sankčný úrok sa platí z reálne neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov - to sú tie, ktoré počas zadržovania nemajú platný právny titul (rozhodnutie) na ich viazanie v štátnom rozpočte (platobný výmer, dodatočný platobný výmer...). Následný zánik titulu (rozhodnutia) - (pokiaľ nejde o paakt s vadami nulitnosti) má účinky len *ex nunc*. Ak správca po zániku titulu (rozhodnutia) peňažné prostriedky v lehote vrátil daňovému subjektu ako daňový preplatok, nárok na sankčný úrok nevzniká. Rozhodujúcou je právna

otázka, či k zníženiu dane vyrubenej pôvodným rozhodnutím daňových orgánov uvedených v § 35b ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. dochádza s účinkami *ex nunc* alebo *ex tunc*. Najvyšší súd dospel k záveru, že s účinkami *ex nunc*.

Sťažovateľ v danom prípade namieta časť vysloveného právneho názoru najvyššieho súdu ako *obiter dictum*, k nožnej všeobecnej aplikácii ust. § 35b ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb., ktorá skutočnosť je však vyňatá z kontextu odôvodnenia.

Aplikácia ustanovenia § 35b ods. 5 prvá veta zák. č. 511/1992 Zb. nepredpokladá, že k zrušeniu platobného výmeru dôjde rozhodnutím súdu (v dôsledku iného právneho názoru súdu, judikatúrnych posunov, ústavne konformným výkladom s použitím zásady *proportionalita*...) ale hovorí sa o znížení dane daňovými orgánmi - pôvodné rozhodnutie o vyrubení dane a nové rozhodnutie o jej znížení.

Podľa § 35b ods., 5 prvá veta zák. č. 511/1992 Zb. rozdiel medzi zaplatenou daňou alebo zaplateným rozdielom dane na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu a daňou alebo rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím sa považuje za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu.

V zmysle § 30 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. je daňová povinnosť, jej zmena i zánik spojená s existenciou rozhodnutia (s konštitutívnymi účinkami). Súd má za to, že z vlastností rozhodnutí s konštitutívnymi účinkami vyplýva, že ich zmeny nastávajú s účinkami *ex nunc*. V rozsahu zníženia sa daň zaplatená na základe pôvodného rozhodnutia stáva neoprávnene zadržávanými k prostriedkami iba pokiaľ nebola v lehote vrátená alebo použitá ako daňový preplatok.

Najvyšší súd v ďalšom poukazuje na vyslovený právny názor v napadnutom rozhodnutí i právny názor súdu prvého stupňa s ktorým sa stotožnil.

Rozlišovanie účinkov *ex tunc* a *ex nunc* pri zmene a zrušení správnych orgánov je zásadnou právnou otázkou i vo všeobecnosti a nerozlišovanie účinkov *ex tunc* a *ex nunc* popiera rozdiel medzi vadami nulitnosti a vadami napadnuteľnosti rozhodnutí správnych orgánov a výklad založený na paušálnom účinku *ex tunc* popiera zásadu prezumpcie správnosti právoplatných a vykonateľných rozhodnutí správnych orgánov.

So zreteľom na uvedené zastávame názor, že základné práva sťažovateľa na súdnu ochranu a spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a podľa čl. 6

*ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (č. 209/1992 Zb.) konaním a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžf 64/2007 - zo dňa 14. 2. 2008, porušené neboli.»*

Po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie doplnil sťažovateľ prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu svoje stanovisko k veci podaním z 10. novembra 2008, v ktorom sa okrem iného uvádza: «... podľa Najvyššieho súdu SR o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu by sa jednalo len vtedy, ak by počas zadržovania neexistoval platný právny titul na ich viazanie v štátnom rozpočte alebo v takomto právnom titule by sa jednalo o paakt s vadami nulitnosti. Z ustanovenia § 35b ods. 5 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb. jednoznačne vyplýva, že inštitút neoprávnene zadržávaných peňažných prostriedkov daňového subjektu je podmienený existenciou právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu. Ak by neexistoval platný právny titul na viazanie týchto finančných prostriedkov v štátnom rozpočte alebo v takomto právnom titule by sa jednalo o paakt s vadami nulitnosti, ako uvádza Najvyšší súd SR, potom by absentovala jedna z hmotnoprávných podmienok a nejednalo by sa o neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu.

Súd má za to, že z vlastností rozhodnutí s konštitutívnymi účinkami vyplýva, že ich zmeny nastávajú s účinkami *ex nunc*. Uvedený názor Najvyššieho súdu SR je v rozpore s právnym názorom Najvyššieho súdu SR, ktorý je uvedený v jeho rozsudku č. 7 Sž 206 207/97 z 26. mája 1998. V danom prípade správcom dane bola žalobcovi vyrubená dodatočná daň. Správca dane žalobcovi povolil odklad zaplatenie dane súm vyrubených dodatočnými platobnými výmery, a to do termínu doručenia rozhodnutia o odvolaní. Odvolaniu bolo v plnom rozsahu vyhovené. Správca dane vyrubil žalobcovi úrok z odloženej sumy na daní, odklad ktorej povolil. Odvolaniu nebolo vyhovené. Najvyšší súd SR rozsudkom č. 7 Sž 206-207/97 zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie. Zrušenie rozhodnutí Najvyšší súd SR zdôvodňuje tým, že výklad žalovaného, resp. jeho právny názor, že žalobcovi uvedená daňová povinnosť vznikla vyrubením (vydaním dodatočných platobných výmerov) a zanikla až rozhodnutiami žalovaného, ktorými bolo vyhovené odvolaniam, nepovažoval Najvyšší súd SR za správny. Bolo by v rozpore so základnými zásadami daňového konania, najmä s ustanoveniami § 2

ods. 2, 3 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., keby bol žalobcovi predpísaný úrok za dobu povoleného odkladu platenia dane, pričom povinnosť platiť uvedenú daň (teda základ, z ktorého sa úrok vypočítal) mu v konečnom dôsledku nevznikla. Treba mať za to, že účinky rozhodnutí o odvolaniach, ktorým bolo odvolaniam žalobcu proti dodatočným platobným výmerom v plnom rozsahu vyhovené, platia „ex tunc“ (a to napriek tomu, že splatnosť daní nastala - § 46 ods. 9), a nie „ex nunc“ (z čoho mylne vychádzali daňové orgány obidvoch stupňov pri rozhodovaní o vyrubení úrokov v daných veciach), a preto na žalobcu bolo treba hľadieť ako keby nebol ani v období medzi splatnosťou daní a rozhodnutím o odvolaní v jeho prospech daňovým dlžníkom.

Na základe právneho názoru uvedeného v rozsudku Najvyššieho súdu SR č. 7 Sž 206-207/97 sťažovateľ má za to, že rozhodnutia správnych orgánov, ktorými sa menia alebo rušia správne rozhodnutia sú rozhodnutiami pôsobiacimi ex nunc, teda od okamihu, kedy nadobudli právoplatnosť, no zmeny alebo zrušenie rozhodnutí nastávajú spätne, teda ex tunc.

Podľa sťažovateľa je otázne, či pre vznik inštitútu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov je rozhodujúce, či k zníženiu dane vyrubenej pôvodným rozhodnutím dochádza s účinkami ex nunc alebo ex tunc. Hmotnoprávne podmienky pre posúdenie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov sú uvedené v ustanovení § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb... Z ustanovenia § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ak sú splnené podmienky uvedené v ustanovení § 35b ods. 5, potom bez ohľadu na to, či k zmene rozhodnutia dochádza s účinkami ex tunc alebo ex nunc sa sankčný úrok začne počítať odo dňa, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane. Táto úprava nijako nepopiera zásadu prezumpcie správnosti rozhodnutí správnych orgánov. Prezumpcia správnosti rozhodnutí správnych orgánov znamená, že tieto rozhodnutia sa považujú za zákonné a správne, až do chvíle, keď sa nepreukáže opak. Sťažovateľ má za to, že na obdobnom princípe je založená zodpovednosť za škodu pri výkone verejnej moci nezákonným rozhodnutím podľa zákona č. 514/2003 Z. z. o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci.

Z rozsudku Najvyššieho súdu SR č. 3 Sžf 64/2007 jednoznačne vyplýva, že podľa súdu zákonná fikcia neoprávnene zadržovaných prostriedkov je tu spájaná so súčasťou existenciou rozhodnutia na základe ktorého bola daň zaplatená a rozhodnutia, ktorým bola

daň znížená. Najvyšší súd SR vo svojom vyjadrení uvádza, že sťažovateľ namieta časť vysloveného právneho názoru Najvyššieho súdu SR ako obiter dictum, k nožnej všeobecnej aplikácii ustanovenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., ktorá v skutočnosti je vyňatá z kontextu odôvodnenia. Sťažovateľ má za to, že svojim vyjadrením Najvyšší súd SR nevyvrátil tvrdenie sťažovateľa, že takýto právny stav nemôže nastať a právny názor Najvyššieho súdu SR uvedený v rozsudku č. 3 Sžf 64/2007 vylučuje reálnu možnosť uplatňovania práva na sankčný úrok podľa ustanovenia § 35b ods. 5 prvá veta zákona č. 511/1992 Zb.)...

Najvyšší súd SR uvádza, že vzťah inštitútu neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb a inštitútu daňového preplatku riešil i s použitím ústavnej zásady proporcionality, pričom táto zásada vyžaduje vyrovnaný prístup súdu k výkladu zákona tak vo vzťahu k účastníkom konania ako i vo vzťahu k správnym orgánom s prihliadnutím na účel zákona. Najvyšší súd SR ďalej uvádza, že sťažovateľ ustanovenie § 35b ods. 5 vykladá izolovane, bez zohľadnenia systému ďalších ustanovení a vzťahov, v ktorých pôsobí. Zásadu proporcionality nie je možné uplatňovať v rozpore so zásadou zákonnosti a interpretovať niektoré ustanovenia zákona inak, ako v skutočnosti znejú. V danej súvislosti sťažovateľ poukazuje na ustanovenie § 35b ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. v znení po 1. septembri 2007. podľa ktorého, ak správca dane zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok podľa odseku 7, daňovému subjektu sa uhradí náhrada škody podľa osobitného predpisu (zákon č. 514/2003 Z. z.) len vo výške rozdielu medzi vyčíslenou náhradou škody a zaplateným sankčným úrokom. To znamená, že náhrada škody podľa zákona č. 514/2003 Z. z. sa daňovému subjektu prizná len vo výške rozdielu medzi vyčíslenou náhradou škody a zaplateným sankčným úrokom, aby nedošlo k dvojitej náhrade škody. Aj keď ide o právnu úpravu účinnú od 1. septembra 2007, je nepochybné, že príslušné orgány by daňovému subjektu nepriznali dvojité náhradu škody ani pred 1. septembrom 2007.

Z porovnania ustanovení § 35b a § 63 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ide o dva samostatné a rozdielne inštitúty sankcionovania správcu dane. Účelom zákona podľa ustanovenia § 35b ods. 5 bolo sankcionovať správcu dane za to, že neoprávnene zadržoval peňažné prostriedky daňového subjektu. Účelom zákona podľa ustanovenia § 63 ods. 6 nebolo sankcionovať správcu dane za to, že zapríčinil daňový preplatok, ale za to,

*že preplatok, ktorý zapríčinil nevrátil v zákonnej lehote. Na uvedené rozdiely sťažovateľ poukázal už vo svojom odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. 7 S/23/2007.»*

Ústavný súd so súhlasom účastníkov konania podľa § 30 ods. 2 zákona o ústavnom súde upustil v danej veci od ústneho pojednávania, pretože po oboznámení sa s ich stanoviskami, ako aj s obsahom príslušných vecí sa týkajúcich rozhodnutí daňových orgánov a správnych súdov, dospel k názoru, že od tohto pojednávania nemožno očakávať ďalšie objasnenie veci. V dôsledku toho senát ústavného súdu sťažnosť prerokoval na svojom neverejnom zasadnutí bez prítomnosti účastníkov.

## II.

Ústavný súd rozhoduje podľa čl. 127 ods. 1 ústavy o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podmienky a podrobnosti o súdnej a inej právnej ochrane ustanoví zákon (čl. 46 ods. 4 ústavy).

Podľa čl. 51 ods. 1 ústavy domáhať sa práv uvedených v čl. 46 tejto ústavy sa možno len v medziach zákonov, ktoré tieto ustanovenia vykonávajú.

Podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu.

Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ods. 1 ústavy).

Reálne uplatnenie základného práva na súdnu ochranu predpokladá, že účastníkovi súdneho konania sa táto ochrana dostane v zákonom predpokladanej kvalite, pričom výklad a používanie zákonných ustanovení príslušných právnych predpisov musí v celom rozsahu rešpektovať základné právo účastníkov na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Súd musí vykladať a používať ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku a ďalších zákonných predpisov v súlade s účelom základného práva na súdnu ochranu s cieľom poskytnúť materiálnu ochranu zákonnosti tak, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov [(§ 1 OSP), obdobne napr. IV. ÚS 1/02, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07].

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie (obsiahnutého v základnom práve na súdnu ochranu) podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a v čl. 6 ods. 1 dohovoru je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (napr. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06, III. ÚS 153/07).

Zohľadňujúc uvedené východiská sa ústavný súd zaoberal argumentáciou sťažovateľa, ako aj najvyššieho súdu v predmetnej veci.

Najvyšší súd vo vyjadrení k sťažnosti vzniesol v prvom rade námietku nedostatku vecnej súvislosti medzi sťažovateľom označeným zásahom do jeho základných práv a slobôd a označenými právami podľa ústavy a dohovoru, ktorých vyslovenia porušenia sa pred ústavným súdom domáhal v petite sťažnosti.

Najvyšší súd v tejto súvislosti uviedol, že jeho rozsudok sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008, ktorý sťažovateľ napáda, je rozhodnutím v konaní podľa druhej hlavy piatej časti OSP týkajúcom sa preskúmania zákonnosti rozhodnutí a postupov správnych orgánov. Táto kompetencia súdov má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy. Vzhľadom na pomer špeciality čl. 46 ods. 2 ústavy k čl. 46 ods. 1 ústavy a viazanosť ústavného súdu petitom návrhu (§ 20 ods. 3 zákona o ústavnom súde) je sťažnosť sťažovateľa podľa najvyššieho súdu neopodstatnená.

Ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb, ktoré obhájiteľným spôsobom tvrdia, že boli na svojich právach ukrátené rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak, pričom z právomoci súdu nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd. Obhájiteľnosť tvrdenia v danom prípade znamená, že vzhľadom na právnu úpravu a na okolnosti prípadu bolo konkrétne rozhodnutie orgánu verejnej správy spôsobilé zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov fyzických osôb alebo právnických osôb, ktoré tvrdia, že boli rozhodnutím orgánu verejnej správy dotknuté.

Ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy teda zaručuje ústavné právo fyzických osôb a právnických osôb na prístup k súdu, pokiaľ ide o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy spôsobilých zasiahnuť do práv alebo právom chránených záujmov týchto osôb.

V tomto rozsahu (pokiaľ ide o garantovanie práva na prístup k súdu) predstavuje ustanovenie čl. 46 ods. 2 ústavy skutočne lex specialis vo vzťahu k všeobecnejšiemu ustanoveniu čl. 46 ods. 1 ústavy.

Obsah základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy však nespočíva iba v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Zahŕňa taktiež právo na určitú kvalitu súdneho konania definovanú procesnými garanciami spravodlivého súdneho konania, ako sú požiadavky rešpektovania zásad kontradiktórnosti alebo rovnosť zbraní, či právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, ktorá má byť v konkrétnom prípade poskytnutá. Zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie, ktoré vyplýva z čl. 46 ods. 1 ústavy, totiž vyžaduje, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch zodpovedajúcich konkrétnym okolnostiam prerokúvanej veci.

Aj v prípadoch, keď právo na prístup k súdu účastníka súdneho konania má svoj ústavný základ v čl. 46 ods. 2 ústavy, je súd konajúci vo veci viazaný princípmi spravodlivého súdneho konania vyplývajúcimi z čl. 46 ods. 1 ústavy.

V posudzovanom prípade nebola predmetom konania pred ústavným súdom námietka odmietnutia súdnej ochrany (odopretia prístupu k súdu), pokiaľ ide o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov. Predmetom posúdenia boli tvrdenia sťažovateľa, že táto súdna ochrana nebola poskytnutá ústavne konformným spôsobom, zodpovedajúcim právu na spravodlivé súdne konanie.

Z uvedených dôvodov ústavný súd námietku najvyššieho súdu o neaplikovateľnosti čl. 46 ods. 1 ústavy na daný prípad neakceptoval.

Z obsahu sťažovateľovej argumentácie prednesenej ústavnému súdu v sťažnosti je zrejmé, že podstata ním namietaného porušenia jeho základných práv a slobôd tkvie v namietanej neodôvodnenosti a nesprávnosti záverov najvyššieho súdu obsiahnutých v napádanom rozsudku sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008.

Podľa čl. 142 ods. 1 ústavy súdy rozhodujú v občianskoprávných a trestnoprávných veciach; súdy preskúmavajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti.

Z uvedeného ústavného vymedzenia postavenia a kompetencií všeobecných súdov a ústavného súdu v Slovenskej republike vyplýva, že preskúmavanie zákonností rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonností rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, patrí v rozsahu ustanovenom zákonnými predpismi do právomoci všeobecných súdov. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať správnosť skutkových a právnych názorov všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu (obdobne napr. III. ÚS 78/07).

Do právomoci ústavného súdu v konaní podľa čl. 127 ústavy však patrí kontrola zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Skutkové a právne závery súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyведенé závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (mutatis mutandis I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02, III. ÚS 271/05, III. ÚS 153/07).

O zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti súdneho rozhodnutia v súvislosti s právnym posúdením veci možno hovoriť spravila vtedy, ak ústavný súd zistí interpretáciu a aplikáciu právnej normy zo strany súdu, ktorá zásadne popiera účel a význam aplikovanej právnej normy, alebo ak dôvody, na ktorých je založené súdne rozhodnutie, absentujú,

sú zjavne protirečivé alebo popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky, prípadne ak sú tieto dôvody zjavne jednostranné a v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti.

Podľa § 30 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím. Rozhodnutie je pre adresáta platné, len ak je riadnym spôsobom doručené alebo oznámené, ak tento alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 30 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie, ktorým správca dane určuje výšku dane alebo rozdiel dane okrem úroku, sankčného úroku, pokuty ustanovených zákonom, oznámi správca dane daňovému subjektu formou platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru. Daň podľa § 1a písm. a) je splatná do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak.

Podľa § 30 ods. 9 zákona č. 511/1992 Zb. doručené rozhodnutie, proti ktorému nemožno uplatniť riadny opravný prostriedok, je právoplatné.

Podľa § 30 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie je vykonateľné, ak proti nemu nemožno podať riadne opravné prostriedky alebo ak ich podanie nemá odkladný účinok a ak uplynula zároveň lehota plnenia.

Podľa § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. rozdiel medzi zaplatenou daňou alebo zaplateným rozdielom dane na základe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia správcu dane alebo odvolacieho orgánu a daňou alebo rozdielom dane zníženým novým rozhodnutím sa považuje za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu. Rovnako za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu sa považuje aj rozdiel medzi zaplateným sankčným úrokom vyrubeným rozhodnutím správcu dane a sankčným úrokom zníženým podľa odseku 4 novým rozhodnutím. Ak bol novým rozhodnutím priznaný vyšší nárok na nadmerný odpočet alebo na jeho neodpočítanú časť, považuje sa priznaný vyšší rozdiel nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu; ak bol novým

rozhodnutím priznaný vyšší nárok na vrátenie uplatneného vrátenia dane, považuje sa priznaný vyšší rozdiel dane za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky daňového subjektu.

Podľa § 35b ods. 6 prvej a druhej vety zákona č. 511/1992 Zb. správca dane za obdobie neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu podľa odseku 5 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok vo výške štvornásobku základnej úrokovej sadzby Národnej banky Slovenska platnej v deň, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane alebo keď vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu v lehote podľa osobitného zákona alebo spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona. Sankčný úrok sa vypočíta zo sumy neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu a počtu dní, ktoré uplynú odo dňa, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane alebo keď vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho neodpočítanej časti v lehote podľa osobitného zákona alebo nárok na vrátenie spotrebnej dane v lehote podľa osobitného zákona, do dňa, keď správca dane neoprávnene zadržované peňažné prostriedky poukázal daňovému subjektu, pričom tento deň sa do počtu dní nezapočítava.

Podľa § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane do 15 dní od poukázania neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov podľa odseku 6 zaplatí daňovému subjektu sankčný úrok. O zaplatení sankčného úroku vydá správca dane daňovému subjektu rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu sa možno odvolať.

Podľa § 35b ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. ustanovenia odsekov 1 až 9 sa vzťahujú na všetky dane.

Podľa § 63 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňový preplatok (ďalej len „preplatok“) je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.

Podľa § 63 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. preplatok sa použije na úhradu splatného preddavku na daň a na úhradu prípadného daňového nedoplatku inej dane. O prevedení

preplatku na úhradu splatného preddavku na daň a na úhradu daňového nedoplatku inej dane sa daňový dlžník vyrozumie. Za deň úhrady tohto daňového nedoplatku sa považuje deň, ktorý nasleduje po dni vzniku preplatku.

Podľa § 63 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. preplatky daňového subjektu na jednotlivých druhoch daní, cla a iných platieb možno použiť na kompenzáciu jeho daňových nedoplatkov na inej dani, cle a iných platbách. O tom musí správca dane písomne upovedomiť daňový subjekt.

Podľa § 63 ods. 4 prvej vety zákona č. 511/1992 Zb. ak nemožno preplatok použiť podľa odsekov 2 a 3, správca dane na žiadosť daňového subjektu tento preplatok vráti, ak je väčší ako 100 Sk.

Podľa § 63 ods. 6 prvej vety zákona č. 511/1992 Zb. ak vznik preplatku zapríčini správca dane, a ak ho nemožno použiť podľa odsekov 2 a 3, vráti preplatok bez žiadosti do 15 dní od jeho zistenia. Ak správca dane vráti preplatok po lehote, je povinný zaplatiť daňovému subjektu úrok vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Národnej banky Slovenska platnej v posledný deň lehoty, v ktorej mala byť suma preplatku podľa tohto zákona vrátená, pričom úrok sa vypočíta zo sumy preplatku a počtu dní jeho zadržania; tento postup sa vzťahuje aj na oneskorené vrátenie preplatku podľa odseku 4.

Najvyšší súd v odôvodnení sťažovateľom napádaného rozsudku sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 konštatoval, že predmetom konania bolo posúdenie spornej právnej otázky výkladu § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. a jeho aplikovateľnosti na skutkový stav v sťažovateľovej veci (ktorý nebol sporný) s ohľadom na vzájomný vzťah ustanovení § 35b zákona č. 511/1992 Zb. a § 63 uvedeného zákona.

Najvyšší súd výkladom § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. vyvodil, že sankčný úrok „... pokrýva obdobie nesprávneho avšak v tom čase platného rozhodnutia správcu dane - platobného výmeru, resp. dodatočného platobného výmeru na základe ktorého bola daň zaplatená“.

Taktiež vyslovil názor, že zánikom právoplatného a vykonateľného rozhodnutia, ktorým bola vyrubená daň alebo rozdiel dane (napr. zrušením v rámci správneho súdnictva), vzniká „... *právna situácia, v ktorej zaplatená daň už nemá svoj právny základ...*“ (§ 30 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.), preto sa vzhľadom na zánik právneho titulu stáva daňovým preplatkom (§ 63 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Najvyšší súd následne vyslovil záver, že: „*Za neoprávnené zadržovanie peňažných prostriedkov nemožno považovať zaplatenú daň na základe právoplatného a vykonateľného platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru správcu dane alebo odvolacieho orgánu, v období od zaplatenia dane daňovým subjektom správcovi dane do zrušenia platobného výmeru rozsudkom súdu v správnom súdnictve, pretože v tomto medziobdobí bol platobný výmer platným rozhodnutím správcu dane. K jeho zrušeniu rozsudkom došlo s účinkami ex nunc.*“

Citovaný záver najvyššieho súdu je však v priamom rozpore s jeho v úvode formulovaným východiskom, podľa ktorého sankčný úrok „*pokrýva*“ práve „*obdobie nesprávneho avšak v tom čase platného rozhodnutia správcu dane - platobného výmeru, resp. dodatočného platobného výmeru na základe ktorého bola daň zaplatená*“.

Konštatovanie najvyššieho súdu, že vrátenie sťažovateľom zaplatenej dane (presnejšie čiastočne zaplateného dorubeného rozdielu dane) podlieha právnemu režimu vrátenia daňového preplatku v zmysle § 63 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., síce logicky vyplýva z jeho skoršieho konštatovania, že zánikom právoplatného a vykonateľného rozhodnutia, ktorým bola vyrubená daň alebo jej rozdiel, sa už zaplatená daň, resp. rozdiel dane stáva daňovým preplatkom podľa § 63 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., avšak nemožno z neho bez ďalšieho vyvodit' záver o nesplnení podmienok aplikácie § 35b ods. 5, 6, a 7 uvedeného zákona. Najvyšší súd takýto záver vyslovil bez toho, aby sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal s otázkou vzájomného vzťahu ustanovení § 35b zákona č. 511/1992 Zb. a § 63 uvedeného zákona, hoci potrebu posúdenia tejto právnej otázky sám deklaroval.

Ustanovenia § 35b a § 63 zákona č. 511/1992 Zb. upravujú dva samostatné právne inštitúty. Zatiaľ čo § 63 zákona č. 511/1992 Zb. upravuje práva a povinnosti daňových subjektov a daňových orgánov týkajúce sa vrátenia (prípadne iného použitia) súm platieb daňových subjektov daňovým orgánom prevyšujúcich splatnú daň (daňovú povinnosť), § 35b ods. 5, 6, a 7 zákona č. 511/1992 Zb. upravuje naproti tomu sankčnú povinnosť kompenzačného charakteru uloženú daňovým orgánom zaplatiť daňovému subjektu po poukázaní peňažných prostriedkov sankčný úrok v prípadoch, ak bolo ich zadržanie v období od ich zaplataenia daňovým subjektom až po ich vrátenie daňovým orgánom neoprávnené.

Neoprávnenosť zadržovania peňažných prostriedkov vyplýva v zmysle § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. z následného vydania právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu, na základe ktorého boli daň alebo vyrubený rozdiel dane zaplatené, a z neskoršieho vydania nového rozhodnutia, ktorým boli (hoci aj čiastočne) zaplatená daň alebo rozdiel dane znížené (samozrejme, pokiaľ je rozdiel medzi sumou už zaplatenej dane a sumou zníženej dane kladný).

Keďže súčasná existencia dvoch právoplatných a vykonateľných rozhodnutí orgánu verejnej moci v tej istej veci s rozdielným výrokom je s výnimkou právneho excesu pojmovovo vylúčená, k situácii predpokladanej ustanovením § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. môže procesne dôjsť iba zrušením pôvodného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu na základe mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní alebo v rámci správneho súdnictva a následným vydaním nového rozhodnutia, ktorým sa daň alebo rozdiel dane vyrubí v nižšej sume (zníži), alebo zmenou pôvodného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu na základe mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní tak, že novým rozhodnutím daňového orgánu sa daň alebo rozdiel dane vyrubí v nižšej sume (zníži).

Najvyšší súd pri výklade a interpretácii znenia § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. dospel k názoru, že zákonný pojem daň alebo rozdiel dane „znížený“ novým rozhodnutím

treba vykladať reštriktívne (zuzujúco), vzťahujúc ho iba na prípady zmeny pôvodného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu na základe mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní tak, že novým rozhodnutím daňového orgánu sa daň alebo rozdiel dane vyrubí v nižšej sume.

Dôsledkom takejto interpretácie § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. najvyšším súdom vo vzťahu k skupine daňových subjektov, u ktorých došlo k zníženiu už zaplatenej dane alebo rozdielu dane zrušením pôvodného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu na základe mimoriadnych opravných prostriedkov v daňovom konaní alebo v rámci správneho súdnictva a následným vydaním nového rozhodnutia, ktorým sa daň alebo rozdiel dane vyrubila v nižšej sume, je vylúčenie tejto skupiny daňových subjektov z možnosti uplatňovať právo na zaplatenie sankčného úroku.

Ide pritom o daňové subjekty v porovnateľnom postavení so skupinou daňových subjektov, u ktorých bola daň znížená priamo zmenou pôvodného právoplatného a vykonateľného rozhodnutia daňového orgánu. Obdobím neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov daňového subjektu je totiž podľa § 35b ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. počet dní, ktoré uplynuli odo dňa, keď daňový subjekt zaplatil správcovi dane pôvodnú výšku dane, do dňa, keď správca dane neoprávnene zadržované peňažné prostriedky poukázal daňovému subjektu.

Podľa konštantnej judikatúry ústavného súdu (m. m. IV. ÚS 77/02, III. ÚS 63/06) každý má právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, ktorý predpokladá použitie ústavne súladne interpretovanej platnej a účinnej právnej normy na zistený stav veci.

Za daných okolností vyžadovala zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie, zahŕňajúca požiadavku, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch, v spojení so zásadou zákazu diskriminácie, aby najvyšší súd rozumne a v dostatočnej miere odôvodnil výklad § 35b ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý zvolil, z hľadiska primeranosti a opodstatnenosti

obmedzenia skupiny daňových subjektov, do ktorej patril aj sťažovateľ v súvislosti s podmienkami uplatnenia práva na zaplatenie sankčného úroku. Takéto odôvodnenie však v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 absentuje.

Odôvodnenie označeného sťažnosťou napádaného rozsudku najvyššieho súdu zo 14. februára 2008 nezodpovedá požiadavke vyplývajúcej z čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru, v zmysle ktorej je, aj s ohľadom na ustanovenie § 157 ods. 2 OSP, povinnosťou súdov uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založili. Dôvody uvedené najvyšším súdom v označenom rozhodnutí si navyše odporujú a nie sú preskúmateľné. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 je preto arbitrárny.

Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou.

Z uvedených dôvodov ústavný súd vyslovil porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy) a jeho práva na spravodlivé súdne konanie (čl. 6 ods. 1 dohovoru) tak, ako to je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia, a v zmysle čl. 127 ods. 2 ústavy rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 64/2007 zo 14. februára 2008 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V tomto konaní bude potrebné opätovne posúdiť dovolanie sťažovateľa a závery najvyššieho súdu aj náležite a konkrétne odôvodniť v súlade s požiadavkami vyplývajúcimi z § 157 ods. 2 OSP, čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Sťažovateľ v podanej sťažnosti žiadal priznať náhradu trov konania pred ústavným súdom.

Ústavný súd pri rozhodovaní o požadovanej náhrade trov vychádzal z ustanovenia § 36 ods. 2 zákona o ústavnom súde, podľa ktorého môže v odôvodnených prípadoch podľa výsledku konania uznesením uložiť niektorému účastníkovi konania, aby úplne alebo sčasti uhradil inému účastníkovi konania jeho trovy.

Pri výpočte trov právneho zastúpenia sťažovateľa ústavný súd vychádzal z ustanovení § 1 ods. 3, § 11 ods. 2, § 14 ods. 1 písm. a), c), § 16 ods. 3 a § 18 ods. 1 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“) s tým, že predmetom konania pred ústavným súdom podľa čl. 127 ústavy je ochrana základných práv a slobôd. Predmet tohto konania je v zásade nevyjadriteľný v peniazoch (napr. III. ÚS 34/03, I. ÚS 129/03, III. ÚS 11/05).

Podľa § 11 ods. 2 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. je základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby jedna šestina výpočtového základu vo veciach zastupovania pred ústavným súdom, ak predmet sporu nemožno oceniť peniazmi. Základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby uskutočnený v období roka 2008 v konaní pred ústavným súdom predstavuje 3 176 Sk a hodnota režijného paušálu 191 Sk.

Ústavný súd preto v súlade s § 36 ods. 2 zákona o ústavnom súde v spojení s označenými ustanoveniami vyhlášky č. 655/2004 Z. z. priznal sťažovateľovi, ktorý bol v konaní úspešný, náhradu trov konania v plnej ním požadovanej sume 6 352 Sk. Priznaná náhrada trov konania neprevyšuje sumu, na ktorú by mal sťažovateľ v zmysle uvedených predpisov nárok, pozostávajúcu z odmeny právneho zástupcu - advokáta za dva úkony právnej služby vykonané v roku 2008 (prevzatie právneho zastúpenia a podanie sťažnosti), ako aj z režijného paušálu k týmto úkonom.

Priznanú úhradu trov právneho zastúpenia je najvyšší súd povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu sťažovateľa (§ 31a zákona o ústavnom súde v spojení s § 149 OSP).

Vzhľadom na čl. 133 ústavy, podľa ktorého proti rozhodnutiu ústavného súdu nie je prípustný opravný prostriedok, toto rozhodnutie nadobúda právoplatnosť dňom jeho doručenia účastníkom konania.

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

V Košiciach 25. novembra 2008

